I-16736

LEFTER CHIRICĂ

Curs complet de contabilitate și fiscalitate

vol. III

EDITURA ECONOMICĂ

ACU 87.826
IU 16736

Conf. univ. dr. LEFTER CHIRICĂ

CURS COMPLET DE CONTABILITATE ŞI FISCALITATE

Vol. III

CUPRINS

Prefață 9

Capitolul III – STOCURILE ŞI PRODUCȚIA ÎN CURS DE EXECUȚIE 11

III.1. Cadrul general de prezentare şi tipologia stocurilor de producție în curs de execuție 11

III.1.2. Tipologia stocurilor şi producției în curs de execuție 15

III.2. Evaluarea stocurilor şi producției în curs de execuție 16

III.3. Gestionarea stocurilor şi producției în curs de execuție 27

III.4. Contabilitatea stocurilor şi a producției în curs de execuție 33

III.4.1. Stocurile de materii prime şi materiale 34

III.4.1.1. Contabilitatea materiilor prime, prin utilizarea metodei inventarului permanent 34

III.4.1.2. Contabilitatea materiilor prime prin utilizarea metodei inventarului intermitent 55

III.4.1.3. Contabilitatea materialelor consumabile 59

III.4.1.3.1. Reflectarea în contabilitate a materiilor şi materialelor consumabile respinse la recepție 84

III.4.2. Stocurile şi categoria obiectelor de inventar, baracamentelor şi amenajărilor provizorii 85

III.4.2.1. Obiectele de inventar 85

III.4.2.2. Baracamentele şi amenajările provizorii 105

III.4.3. Producția în curs de execuție 113

III.4.4. Contabilitatea produselor 116

III.4.4.1. Contabilitatea semifabricatelor 117
III.4.4.4.1. Reflectarea în contabilitate a semifabricatelor obţinute din producţia proprie şi în general a produselor din producţia proprie, prin utilizarea metodei inventarului permanent 120
III.4.4.1.2. Reflectarea în contabilitate a semifabricatelor obţinute din producţia proprie în cazul folosirii metodei inventarului intermitent 133
III.4.4.2. Contabilitatea produselor finite 137
III.4.4.2.1. Reflectarea în contabilitate a produselor finite prin utilizarea metodei inventarului permanent 140
III.4.4.2.2. Reflectarea în contabilitate a produselor finite prin utilizarea metodei inventarului intermitent 155
III.4.4.3. Contabilitatea produselor reziduale 160
III.4.5. Stocuri aflate la terţi 163
III.4.5.1. Materii prime şi materiale aflate la terţi 164
III.4.5.2. Obiecte de inventar aflate la terţi 169
III.4.5.3. Produse aflate la terţi 171
III.4.5.4. Animale aflate la terţi 173
III.4.5.5. Mărfuri în custodie sau în consignaţie la terţi 174
III.4.5.6. Contabilitatea ambalajelor aflate la terţi 177
III.4.6. Contabilitatea animalelor şi păsărilor 179
III.4.7. Contabilitatea mărfurilor (contabilitatea comercială) 199
III.4.7.1. Noţiuni generale privind contabilitatea comercială 200
III.4.7.2. Reflectarea în contabilitate a operaţiunilor comerciale cu mărfuri, în cazul utilizării metodei inventarului permanent 212
III.4.7.2.1. Reflectarea în contabilitate a mărfurilor înregistrate la costul de achiziţie ... 212
III.4.7.2.2. Reflectarea în contabilitate a mărfurilor înregistrate la preţul cu amănuntul 219
III.4.7.2.3. Reflectarea în contabilitate a vânzărilor de mărfuri cu plata în rate 228
III.4.7.2.4. Reflectarea în contabilitate a mărfurilor refuzate sau returnate de clienţi 239
III.4.7.2.5. Reflectarea în contabilitate a mărfurilor primite în consignaţie 241
III.4.7.2.6. Reflectarea în contabilitate a mărfurilor realizate în unităţile de alimentaţie publică 248
III.4.7.2.7. Contabilitatea mărfurilor care comportă reduceri de preţuri 252

III.4.7.2.8. Contabilitatea reducerilor de preţ efectuate după facturarea mărfurilor 256
III.4.7.2.9. Reflectarea în contabilitate a facturilor care comportă majorări de preţ 263
III.4.7.3. Reflectarea în contabilitate a operaţiilor comerciale privind mărfurile, prin utilizarea metodei inventarului intermitent 268
III.4.7.4. Contabilitatea în comerţul exterior 272
III.4.7.4.1. Contabilitatea exporturilor de mărfuri 272
III.4.7.4.1.1. Condiţiile de livrare a mărfurilor la export 274
III.4.7.4.1.2. Evaluarea mărfurilor la export 276
III.4.7.4.1.2.1. Preţurile interne privind exportul de mărfuri 276
III.4.7.4.1.2.2. Preţurile externe privind exportul de mărfuri 280
III.4.7.4.1.2.3. Contabilitatea exportului de mărfuri în comision 309
III.4.7.4.1.2.4. Contabilitatea importului de mărfuri 323
III.5. Contabilitatea ambalajelor 335
III.5.1. Reflectarea în contabilitate a operaţiilor privind intrările şi ieşirile de ambalaje în cazul utilizării costurilor de achiziţie, prin metoda inventarului permanent 337
III.5.2. Reflectarea în contabilitate a intrărilor şi ieşirilor de ambalaje în cazul utilizării preţului standard (prestabilit) – metoda inventarului permanent 348
III.5.3. Reflectarea în contabilitate a operaţiunilor cu ambalaje, în cazul utilizării preţului de facturare – metoda inventarului permanent 349
III.5.4. Metoda inventarului intermitent la operaţiunile cu ambalaje 351
III.5.5. Contabilitatea ambalajelor care circulă în sistem de restituire 352
III.6. Provizioane pentru deprecierea stocurilor şi producţiei în curs de execuţie 359

Planul de conturi general (actual) 362
Planul de conturi general modificat conform OMF nr. 403/1999 374

Anexe 389
Bilanţ 389
Contul de profit şi pierdere 393
Repartizarea profitului 395
Situaţia stocurilor şi a producţiei în curs de execuţie 396
Situaţia creanţelor şi datoriilor 397
Situaţia altor provizioane 400
Date informative 401
Plăţi restante 404
Impozite, taxe şi alte obligaţii datorate şi vărsate 405
Situaţia activelor imobilizate. A. valori brute 409
B. amortizări 410
C. provizioane pentru depreciere 411
Alte informaţii privind regulile şi metodele contabile şi date complementare 412

Bibliografie 413

B.C.U. „M. EMINESCU" IAȘI
ȘT. ECONOMICE

PREFAȚĂ

În actualul context economic intern şi internaţional, marcat de profunde transformări la nivelul economiei mondiale şi al entităţilor statale, România a trebuit să-şi adapteze structurile economico-sociale, financiare şi fiscale, în concordanţă cu mecanismul şi legile de funcţionare ale economiei de piaţă.

Astfel, gestionarea patrimoniului naţional şi al fiecărui agent economic în parte, inclusiv al instituţiilor publice, organizaţiilor şi asociaţiilor fără scop lucrativ, a devenit o problemă deosebit de complexă, care a necesitat armonizarea legislaţiei financiar-contabile şi fiscale româneşti cu cea existentă pe plan internaţional, proces încă necristalizat, aflat într-o continuă dezvoltare şi adaptare, la necesităţile concrete româneşti.

În acest sens putem menţiona O.M.F. nr. 403/1999 privind aprobarea reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităţii Economice Europene şi cu Standardele de Contabilitate Internaţionale, prin care s-a modificat şi Planul de conturi general, care se aplică experimental, deocamdată la un număr de 15 agenţi economici, şi care va fi integrat progresiv în contabilitatea românească până în anul 2005.

Cu un pronunţat caracter fiscal, legislaţia contabilă românească se pretează perioadei de tranziţie la economia de piaţă şi probabil, o dată cu stabilirea noilor structuri economice, normalizatorii contabili români vor avea în vedere debarasarea contabilităţii de o parte importantă din sarcinile fiscale pe care le are în prezent şi totodată va fi aliniată la Standardele de Contabilitate Internaţionale.

Prezentul curs face o incursiune în ştiinţa contabilă şi financiar-fiscală actuală, adoptând valorile ştiinţei contabile româneşti la noua realitate economică, abordând domeniul financiar-contabil şi fiscal în totalitatea lui, prin aceasta înţelegându-se atât sectorul afacerilor, cât şi sectorul instituţional bugetar.

De altfel, dorinţa autorului, director general într-una din structurile Ministerului Finanţelor şi, totodată, cadru didactic universitar, este aceea de a oferi un curs complet de contabilitate şi fiscalitate, în care să se regăsească atât bazele contabilităţii, necesare înţelegerii fenomenelor şi proceselor financiar-contabile şi fiscale, contabilitatea financiară, de gestiune şi cea aprofundată, cât şi contabilitatea bugetară şi fiscalitatea în ansamblul ei.

Desigur, realizarea acestor obiective se va face într-o ordine logică, didactică, progresiv de la simplu la complex, pe parcursul a cinci sau şase volume (faţă de trei programate iniţial), aceasta în funcţie de complexitatea fenomenelor şi proceselor economice viitoare şi de legislaţia în domeniul studiat.

Având o experienţă la catedră de peste 16 ani, îmbinată cu practica în domeniul economic, autorul a conceput cursul astfel încât acesta să fie accesibil atât elevilor sau începătorilor în domeniul ştiinţei contabile, dar mai ales studenţilor, practicienilor contabili şi specialiştilor din economie, respectiv celor care au cunoştinţe aprofundate în domeniul financiar-contabil şi fiscal.

Aşa cum s-a făcut precizarea, noţiunile şi categoriile economice contabile şi fiscale sunt prezentate într-o ordine logică, începând cu structurile şi categoriile de bază, în paralel cu o impresionantă parte aplicativă, concretizată în exemple practice, care acoperă întregul spectru financiar contabil şi fiscal.

De asemenea, cursul face o prezentare succintă a tuturor categoriilor patrimoniale, a planului de conturi actual şi cel viitor, a documentelor contabile, inclusiv al celor de sinteză, care se întocmesc la sfârşitul exerciţiilor financiare.

Autorul a acordat o importanţă deosebită în prezentul volum şi problemelor de comerţ exterior, respectiv condiţiilor internaţionale de livrare a mărfurilor.

Cu încrederea şi speranţa că elevii, studenţii, specialiştii şi toţi cei care sunt interesaţi în descifrarea sistemului financiar-contabil şi fiscul românesc vor găsi în acest curs, rezolvarea la o parte importantă din problemele care îi preocupă, le mulţumesc anticipat pentru sugestiile, propunerile şi chiar criticile pe care le vor face şi nu voi încheia înainte de a mulţumi conducerii Editurii Economice pentru sprijinul acordat, precum şi tuturor celor care m-au ajutat în realizarea acestui curs.

Autorul

Capitolul III

STOCURILE ŞI PRODUCŢIA ÎN CURS DE EXECUŢIE

III. 1. Cadrul general de prezentare şi tipologia stocurilor şi producţiei în curs de execuţie

Stocurile şi producţia în curs de execuţie cuprind ansamblul bunurilor şi serviciilor din cadrul unităţilor patrimoniale, având următoarea destinaţie:

- de a fi vândute în aceeaşi stare sau după prelucrarea lor în procesul de producţie;
- de a fi consumate la prima lor utilizare.

Din punct de vedere contabil, stocurile şi producţia în curs de execuţie fac parte din categoria ***activelor circulante (mijloace circulante)***.

Activele circulante sau mijloacele circulante cuprind ansamblul bunurilor şi serviciilor din cadrul unităţii patrimoniale care intervin în ciclul de exploatare al agentului economic, având următoarele caracteristici principale:

- participă, de regulă, la un singur ciclu de producţie, cu excepţia obiectelor de inventar, consumându-se la prima lor utilizare;
- îşi transmit valoarea dintr-o dată, printr-o singură participare la ciclul de producţie;
- se află într-o continuă mişcare valorică;
- intră şi ies din procesul economic, de mai multe ori în cadrul circuitului economic, reînnoindu-se permanent, în funcţie de specificul participării lor la activitatea economică;
- sunt destinate a fi vândute în aceeaşi stare sau după prelucrarea lor în procesul de producţie.

Pe parcursul circuitului lor economic, activele circulante îmbracă forme şi au roluri diferite, parcurgând următoarele faze:

1. - faza de aprovizionare;
2. - faza de producţie;
3. - faza de desfacere (de comercializare).

1. ***Faza de aprovizionare*** este faza în care banii se transformă în stocuri primare, adică, cu ajutorul banilor, agentul economic achiziţionează materii prime, materiale etc., necesare activităţii:

$$\mathbf{B \rightarrow S_p}$$

în care:

B - bani investiţi în producerea bunurilor economice;
$\mathbf{S_p}$ - stocuri primare.

2. ***Faza de producţie*** este faza în care stocurile primare parcurg pe rând mai multe subfaze, pornind de la cheltuieli de producţie, produse în curs de fabricaţie şi, în final, obţinându-se produsele finite:

$$S_p \rightarrow CH_p \rightarrow P_{cf} \rightarrow P_f$$

în care:

S_p - stocuri primare;
CH_p - cheltuieli de producţie;
P_{cf} - produse în curs de fabricaţie;
P_f - produse finite.

3. ***Faza de desfacere*** (de comercializare) este faza în care produsele finite, prin intermediul pieţei, se transformă din nou în bani, agentul economic putând relua în felul acesta procesul economic.

$$P_f \rightarrow B'$$

în care:

P_f - produse finite;
B' - bani rezultaţi din vânzarea pe piaţă a produselor finite.

Pentru ca activitatea economică desfăşurată să fie considerată eficientă, trebuie respectată condiţia:

$$B' > B$$

Se are în vedere că **B'** trebuie să asigure atât acoperirea tuturor cheltuielilor de producţie şi desfacere, cât şi obţinerea unei cote de profit, ca venit fundamental al întreprinzătorului.

Circuitul economic pe care îl parcurg, de regulă, activele circulante este următorul:

$$B \rightarrow S_p \rightarrow CH_p \rightarrow P_{cf} \rightarrow P_f \rightarrow B'$$

Activele circulante (mijloacele circulante) reprezintă deci ansamblul de bunuri şi valori economice, care intervin pe termen scurt (sub un an) în ciclul de exploatare al agentului economic, forma şi funcţionalitatea lor în cursul circuitului economic prezentându-se în următoarea structură:

1. - active circulante sau mijloace circulante materiale;
2. - active circulante sau mijloace circulante în decontare (creanţe);
3. - active circulante sau mijloace circulante băneşti şi plasamente de trezorerie.

1. ***Active circulante materiale*** sunt cunoscute şi sub numele de **stocuri şi producţie în curs de execuţie**, respectiv, sunt bunuri şi valori economice, care, prin natura şi destinaţia lor, sunt folosite pentru asigurarea continuităţii activităţii economice.

De regulă, în literatura contabilă de specialitate, **stocurile** sunt grupate în două mari categorii:

a) ***Rezerve pentru producţie***, respectiv, stocuri sau mijloace circulante pentru producţie, care includ următoarele elemente de activ:
- materiile prime;
- materialele consumabile;
- obiecte de inventar;
- baracamente şi amenajări provizorii;
- producţia, lucrările şi serviciile, în curs de execuţie.

b) ***Rezerve pentru circulaţie***, respectiv, stocuri sau mijloace circulante din sfera circulaţiei, care cuprind următoarele elemente de activ:
- semifabricate;
- produse finite;
- mărfuri;
- ambalaje etc.

În cadrul stocurilor propriu-zise se cuprind:

1. **Materiile prime** reprezintă bunuri economice care participă direct la fabricarea produselor şi se regăsesc în produsul finit, integral sau parţial, fie în starea lor iniţială, fie transformată;

2. **Materiale consumabile** sunt bunuri economice materiale (materiale auxiliare, combustibili, materiale pentru ambalat, piese de schimb, seminţe şi materiale de plantat, furaje, alte materiale consumabile), care participă sau ajută la procesul de fabricaţie sau de exploatare, fără a se regăsi, de regulă, în produsul finit;

3. **Obiectele de inventar** reprezintă o categorie distinctă în cadrul stocurilor, formată din bunuri economice cu o valoare mai mică decât limita prevăzută de lege pentru a fi considerate mijloace fixe, indiferent de durata lor de serviciu, sau cu o durată mai mică de un an, indiferent de valoarea lor, precum şi bunurile asimilate acestora (echipamentul de protecţie, echipamentul de lucru, îmbrăcămintea specială, mecanismele, dispozitivele, verificatoarele, sculele de lucru, aparatele de măsură şi control, matriţele folosite la executarea anumitor produse şi alte obiecte similare);

4. **Baracamente şi amenajări provizorii** reprezintă bunuri achiziţionate sau construite de titularul de patrimoniu, pentru executarea lucrărilor şi prestaţiilor de construcţii, care se demontează sau se demolează la sfârşitul lucrărilor sau prestărilor de servicii, procedându-se la recuperarea materialelor respective;

5. **Produsele**, respectiv:

- ***Semifabricatele*** – prin care se înţeleg produsele al căror proces tehnologic a fost terminat într-o secţie (fază de fabricaţie) şi care trec în continuare în procesul tehnologic al altei secţii (faze de fabricaţie), sau se livrează terţilor;

- ***Produsele finite***, respectiv, produsele care au parcurs în întregime fazele procesului de fabricaţie şi nu mai au nevoie de prelucrări ulterioare în cadrul unităţii patrimoniale, putând fi depozitate în vederea livrării sau expediate direct clienţilor;
- ***Produsele reziduale*** – reprezentând rebuturile, materialele recuperabile sau deşeurile;

6. **Animalele şi păsările**, respectiv animalele născute şi cele tinere de orice fel (viţei, miei, purcei, mânji şi altele), crescute şi folosite pentru reproducţie, animalele şi păsările – la îngrăşat pentru a fi valorificate, coloniile de albine, precum şi animalele pentru producţie – lână, lapte şi blană;
7. **Mărfurile** reprezintă bunuri economice pe care unitatea patrimonială le cumpără, în vederea revânzării;
8. **Ambalajele** includ ambalajele refolosibile, achiziţionate sau fabricate, destinate produselor vândute, şi care în mod temporar pot fi păstrate de terţi, cu obligaţia restituirii, în condiţiile prevăzute în contracte.

Producţia în curs de execuţie reprezintă, la rândul ei, producţia care nu a trecut prin toate fazele (stadiile) de prelucrare, prevăzute în procesul tehnologic, precum şi produsele nesupuse probelor şi recepţiei tehnice, sau necompletate în întregime.

De asemenea, în cadrul producţiei în curs de execuţie se cuprind lucrările şi serviciile, precum şi studiile în curs de execuţie sau neterminate.

Tot în categoria stocurilor şi producţiei în curs de execuţie se includ şi bunurile aflate în custodie, în prelucrare sau în consignaţie la terţi, care sunt considerate ca fiind proprietatea unităţii patrimoniale care le deţine, care se înregistrează distinct în contabilitate, pe categorii de stocuri.

Potrivit art. 12, alin. (2) din Legea contabilităţii nr. 82/1991, deţinerea de valori materiale şi băneşti, sub orice formă şi cu orice titlu, a oricăror drepturi şi obligaţii patrimoniale, precum şi efectuarea de operaţiuni patrimoniale fără înregistrarea lor în contabilitate, sunt interzise.

În aplicarea acestor prevederi este necesar ca unităţile patrimoniale să asigure următoarele:

a) ***Recepţionarea tuturor bunurilor materiale*** intrate în patrimoniul unităţii şi înregistrarea lor la locurile de depozitare.

Bunurile materiale primite pentru prelucrare, în custodie sau în consignaţie, se recepţionează şi se înregistrează distinct ca intrări în gestiune şi, de asemenea, în contabilitate, valoarea acestor bunuri înregistrându-se cu ajutorul ***conturilor în afara bilanţului***.

b) În situaţia unor decalaje ivite între aprovizionarea şi recepţia bunurilor, care se dovedesc a fi în mod cert în proprietatea unităţii patrimoniale, se procedează astfel:
   - bunurile materiale aflate în curs de aprovizionare sau sosite şi nerecepţionate se înregistrează distinct în contabilitate, ca intrare în patrimoniu;
   - bunurile sosite fără factură se înregistrează ca intrări în gestiune, atât la locul de depozitare, cât şi în contabilitate, pe baza recepţiei şi a documentelor însoţitoare;

c) În cazul unor decalaje între vânzarea şi livrarea bunurilor, acestea se înregistrează ca ieşiri din patrimoniu, nemaifiind considerate proprietatea unităţii patrimoniale, astfel:
   - bunurile vândute şi nelivrate se înregistrează distinct în gestiune, iar în contabilitate, în conturi în afara bilanţului;
   - bunurile livrate, dar nefacturate, se înregistrează ca ieşiri din gestiune, atât la locurile de depozitare, cât şi în contabilitate, pe baza documentelor care confirmă ieşirea din gestiune, potrivit legii;

d) Bunurile aprovizionate sau vândute cu clauze de rezerve de proprietate se înregistrează la intrări şi respectiv la ieşiri, atât în gestiune, cât şi în contabilitate, potrivit contractelor încheiate.

III.1.2. Tipologia stocurilor şi producţiei în curs de execuţie

Tipologia stocurilor şi producţiei în curs de execuţie, respectiv clasificarea lor, au la bază sursa de proveniență a acestora, fundamentată la rândul ei, în baza următoarelor criterii :
- destinaţia economică;
- natura sau starea fizică;
- faza procesului (cicluri) de exploatare;
- locul de formare a gestiunilor.

Sursa de proveniență grupează stocurile în două mari categorii :
- stocuri propriu-zise sau stocuri procurate cu titlu oneros (cumpărate);
- stocuri fabricate (construite).

1. **Stocurile propriu-zise** (stocurile cumpărate):
   a) După criteriul destinaţiei economice şi stării fizice, prezintă următoarea structură:
      - Materii prime;
      - Materiale consumabile (furnituri):
        - materiale auxiliare;
        - combustibil (tehnologic, energetic, gospodăresc);
        - piesele de schimb;
        - materiale pentru ambalat;
        - seminţe şi materiale de plantat;
        - furaje;
        - alte materiale consumabile:
      - obiecte de inventar;
      - baracamente şi amenajări provizorii;
      - animale şi păsări;
      - mărfuri;
      - ambalaje;

b) După locul de formare a gestiunilor:

- ***Stocuri din patrimoniul propriu:***
  - stocuri aflate în depozitele titularului de patrimoniu;
  - stocuri în curs de aprovizionare sau sosite şi nereceptionate;
  - stocuri sosite fără factură;
  - stocuri livrate dar nefacturate;
  - stocuri aflate la terţi.
- ***Stocuri care nu fac parte din patrimoniul propriu:***
  - stocuri primite spre prelucrare;
  - stocuri în custodie;
  - stocuri în consignaţie.

2. **Stocurile fabricate (construite)** au ca principal criteriu de clasificare faza ciclului de exploatare şi cuprind:
   - Produsele:
     - semifabricate;
     - produse finite;
     - produse reziduale.
   - Producţia în curs de execuţie.

III. 2. Evaluarea stocurilor şi producţiei în curs de execuţie

1. La intrarea în patrimoniu, bunurile materiale se evaluează şi se înregistrează în contabilitate astfel:

- Materiile prime, materialele consumabile, obiectele de inventar, mărfurile, ambalajele şi alte bunuri procurate cu titlu oneros, ***la costul de achiziţie***;
- Producţia în curs de execuţie, semifabricatele şi produsele finite, obiectele de inventar, ambalajele şi alte bunuri produse de către unitatea patrimonială, ***la costul de producţie***;
- Animalele şi păsările, la costul de achiziţie sau la costul de producţie, după caz:

2. La ieşirea din patrimoniu, bunurile materiale se evaluează şi se înregistrează în contabilitate prin aplicarea următoarelor metode:

- Metoda costului mediu ponderat (CMP);
- Metoda primei intrări – primei ieşiri (FIFO – respectiv, first in – first out);
- Metoda ultimei intrări – primei ieşiri (LIFO – respectiv, last in – first out);
- Metoda următorul intrat – primul ieşit (NIFO – respectiv, next in – first out);
- Metoda identificării specifice (IS);
- Metoda ultimului preţ de cumpărare;
- Metoda preţului standard (prestabilit) sau de înregistrare.

a) Metoda costului mediu ponderat – costul unitar mediu ponderat, se calculează, fie după fiecare intrare, fie lunar, ca raport între valoarea totală a stocului iniţial, plus valoarea intrărilor şi cantitatea existentă în stocul iniţial, plus cantităţile intrate.

Relaţia de calcul este următoare:

$$\textbf{C.M.P.}\ \frac{S_i + I}{Q_i + Q}$$

în care:

C.M.P. - costul mediu ponderat;
S_i - soldul iniţial;
I - intrările în cursul perioadei;
Q_i - cantitatea iniţială;
Q - cantitatea intrată în cursul perioadei.

b) Metoda FIFO (prima intrare – prima ieşire) constă în aceea că bunurile ieşite din gestiune se evaluează la costul de achiziţie sau de producţie al primei intrări (al primului lot). Pe măsura epuizării lotului, bunurile ieşite din gestiune se evaluează la costul de achiziţie sau de producţie al lotului următor, în ordine cronologică.

c) Metoda LIFO (ultimul intrat – primul ieşit) presupune că bunurile ieşite din gestiune, se evaluează la costul de achiziţie sau de producţie al ultimei intrări (lot). Pe măsura epuizării lotului, bunurile ieşite din gestiune se evaluează la costul de achiziţie sau de producţie al lotului anterior, în ordine cronologică.

d) Metoda următorul intrat – primul ieşit (NIFO) are ca principiu de bază faptul că ieşirile din stoc sunt evaluate la ***valoarea de înlocuire***, care corespunde cu preţul pieţei la momentul respectiv, sau ***costul de înlocuire*** al bunului respectiv.

e) Metoda identificării specifice (IS) reprezintă acea metodă de evaluare a bunurilor prin care, fiecare bun material (lot) ieşit este evaluat în funcţie de perioada de intrare şi costul de achiziţie al bunului respectiv, ca reper luându-se ***preţul estimativ al următoarei facturi.*** Această modalitate de evaluare se practică, de regulă, în cazul bunurilor fungibile, adică a acelor bunuri caracteristice pieţei bursiere, care permit înlocuirea unui lot de produse cu un alt lot, având caracteristici asemănătoare şi posibilitate de păstrare îndelungată (zahăr, orez, grâu etc.).

f) Metoda ultimului preţ de cumpărare reprezintă acea metodă de evaluare a bunurilor materiale, în care stocurile ieşite (bunurile materiale) sunt evaluate la preţul de cumpărare înscris în factura ultimului lot intrat în gestiune.

g) Metoda preţurilor standard (prestabilite) – evaluarea şi înregistrarea în contabilitate a materiilor prime, produselor, mărfurilor şi altor bunuri de natura stocurilor, se poate face şi la ***preţuri standard (prestabilite)***, pe baza preţurilor medii ale bunurilor respective, denumite ***preţuri de înregistrare***, cu condiţia evidenţierii distincte a diferenţelor de preţ, faţă de costul de achiziţie sau costul de producţie, după caz.

Diferenţele de preţ astfel stabilite, la intrarea bunurilor respective în patrimoniu, se înregistrează proporţional, atât asupra valorii bunurilor ieşite, cât şi asupra stocurilor.

Preţurile standard, folosite pentru înregistrarea în contabilitate a bunurilor materiale, este necesar să fie actualizate periodic, de regulă, cel puţin o dată pe an, în funcţie de evoluţia preţurilor şi de alţi factori.

În cazul în care evaluarea bunurilor materiale se face la ***preţuri standard (prestabilite)***, diferenţele stabilite între preţul de înregistrare şi costul de achiziţie, respectiv, costul de producţie efectiv, se înregistrează distinct în contabilitate.

Repartizarea diferenţelor de preţ asupra valorii bunurilor ieşite şi asupra stocurilor se efectuează cu ajutorul unui coeficient (K_r), care se determină în baza următoarelor relaţii de calcul:

a) Determinarea coeficientului de repartizat

$$K_r = \frac{Si_D + Rd_D}{Si_S + Rd_S} \times 100$$

în care:

K_r – coeficientul de repartizare a diferenţelor de preţ;
Si_D – soldul iniţial al conturilor de diferenţe de preţ;
Rd_D – rulajul debitor al conturilor de diferenţe de preţ, respectiv diferenţele de preţ aferente intrărilor în cursul perioadei, cumulat de la începutul anului;
Si_S – soldul iniţial al conturilor de stocuri, la preţ de înregistrare (standard);
Rd_S – rulajul debitor al conturilor de stocuri, la preţ de înregistrare (standard), adică valoarea intrărilor de stocuri în cursul perioadei, la preţ de înregistrare, cumulat de la începutul anului.

b) Determinarea cotei de repartizat (C_r) se realizează prin înmulţirea coeficientului de repartizare (K_r), cu valoarea bunurilor ieşite din gestiune, la preţ de înregistrare, iar suma rezultată se înregistrează în conturile corespunzătoare în care au fost înregistrate bunurile ieşite, respectiv:

$$C_r = K_r \times Rc_S$$

în care:

C_r – cota de repartizat, reprezentând diferenţele de preţ aferente ieşirilor de stocuri la preţ de înregistrare;
K_r – coeficientul de repartizare a diferenţelor de preţ;
$R c_S$ – rulajul creditor al conturilor de stocuri, la preţ de înregistrare.

Coeficienţii de repartizare a diferenţelor de preţ (K_r) pot fi calculaţi la nivelul conturilor sintetice de gradul I şi II, prevăzute în Planul general de conturi, pe grupe sau categorii de stocuri.

La sfârşitul perioadei, soldurile conturilor de diferenţe se cumulează cu soldurile conturilor de stocuri, la preţ de înregistrare, astfel încât aceste conturi să reflecte valoarea stocurilor la costul de achiziţie, respectiv la costul de producţie, după caz.

EXEMPLU – Un agent economic prezintă următoarea situaţie în conturi:

- Sold iniţial, cont 341 – Semifabricate (Si_{341}) = 2.000.000 lei
- Rulaj debitor, cont 341 – Semifabricate (Rd_{341}) = 1.000.000 lei
- Sold iniţial, cont 348 – Diferenţe de preţ la produse (Si_{348}) = 400.000 lei
- Rulaj debitor, cont 348 – Diferenţe de preţ la produse (Rd_{348}) = 100.000 lei
- Ieşirile în cursul perioadei (Rc_{341}) = 1.500.000 lei

Rezolvare:

1. Determinarea coeficientului de repartizare a diferenţelor de preţ asupra valorii bunurilor ieşite:

$$K_r = \frac{Si_D + Rd_D}{Si_S + Rd_S} \times 100 = \frac{400.000 + 100.000}{2.000.000 + 1.000.000} \times 100 =$$

$$= \frac{500.000}{3.000.000} \times 100 = 16,7\ \%$$

2. Determinarea cotei de repartizare a diferenţelor de preţ aferente stocurilor ieşite:

$$C_r = K_r \times Rc_S = K_r \times Rc_{341} = 16,7\ \% \times 1.500.000 =$$

$$= \frac{1.500.000 \times 16,7}{100} = 250.500 \text{ lei}$$

Dacă bunurile economice de natura stocurilor, procurate cu titlu oneros (cumpărate), sunt evaluate şi înregistrate în contabilitate la ***preţurile de facturare***, care uneori includ şi ***cheltuielile de transport – aprovizionare***, acestea din urmă se vor înregistra distinct în conturile de diferenţe de preţ, urmând a fi repartizate proporţional, atât asupra valorii bunurilor ieşite, cât şi asupra stocurilor.

Repartizarea cheltuielilor de transport – aprovizionare asupra valorii bunurilor ieşite, cât şi asupra stocurilor, se realizează, de asemenea, cu ajutorul unui coeficient de repartizare, care se determină în baza următoarei relaţii de calcul:

$$K_t = \frac{Si_{DT} + Rd_{DT}}{Si_{SF} + Rd_{SF}}$$

în care:

K_t - coeficient de repartizare a diferenţelor de preţ reprezentând cheltuielile de transport – aprovizionare cuprinse în factură;

Si_{DT} - soldul iniţial al contului de diferenţe de preţ, reprezentând cheltuieli de transport aferente stocurilor existente la începutul perioadei;

Rd_{DT} - rulajul debitor al contului de diferenţe de preţ reprezentând cheltuielile de transport aferente intrărilor de stocuri în cursul perioadei, cumulate de la începutul anului;

Si_{SF} - soldul iniţial al contului de stocuri, la preţul de facturare;

Rd_{SF} - rulajul debitor al contului de stocuri la preţul de facturare, cumulat de la începutul anului.

Coeficientul de repartizare al diferenţelor de preţ reprezentând cheltuielile de transport-aprovizionare se aplică asupra valorii bunurilor ieşite din gestiune, la preţuri de

facturare, obţinându-se în felul acesta cheltuielile de transport–aprovizionare aferente bunurilor ieşite din gestiune, respectiv:

$$C_t = K_t \times R_{cf}$$

în care:

C_t - cota de repartizare a diferenţelor de preţ, reprezentând cheltuieli de transport-aprovizionare;

K_t - coeficientul de repartizare a diferenţelor de preţ, reprezentând cheltuieli de transport-aprovizionare;

R_{cf} - rulajul creditor al conturilor de stocuri, respectiv valoarea bunurilor ieşite, la preţul de facturare.

Notă:

- **Rechizitele de birou, imprimatele şi alte materiale consumabile,** pe care unitatea patrimonială consideră că nu este cazul să le stocheze, pot fi incluse direct în cheltuieli, cu excepţia formularelor cu regim special, care se gestionează potrivit normelor elaborate în acest scop.

- **Producţia în curs de execuţie** se determină prin inventarierea producţiei neterminate la finele perioadei de gestiune, prin metode tehnice de constatare a stadiului sau gradului de efectuare a operaţiunilor tehnologice şi evaluarea acesteia la ***costurile de producţie***.

Atenţie ! Legislaţia contabilă din România nu admite folosirea tuturor metodelor de evaluare enumerate, ci doar a următoarelor:

- metoda costului mediu ponderat (CMP);
- metoda FIFO;
- metoda LIFO;
- metoda preţului standard.

Utilizarea metodelor de evaluare este la latitudinea agenţilor economici, iar principalii factori care se iau în considerare sunt ***rentabilitatea şi fiscalitatea***.

Facem această precizare deoarece evaluarea cantităţii de stocuri la sfârşitul perioadei de gestiune afectează rezultatul financiar al perioadei, conducând la ***supraevaluarea profitului*** sau, dimpotrivă, la ***subevaluarea*** acestuia.

Opţiunea pentru alegerea metodei de evaluare a ieşirii din gestiune a stocurilor trebuie să aibă în vedere următoarele:

1. **În cazul stocurilor cumpărate şi vândute** trebuie avute în vedere următoarele relaţii de calcul:

$$R = E - C$$

în care:

R - rezultatul financiar al perioadei supus impozitării;

E - ieşirile sau vânzările de stocuri în cursul perioadei;

C - costul bunurilor vândute.

Respectiv:

$$C = C_d - C_s$$

în care:

C - costul bunurilor vândute;
C_d - costul bunurilor disponibile pentru vânzare;
C_s - costul bunurilor în stoc la sfârşitul perioadei de gestiune.

2. **În cazul stocurilor fabricate** trebuie avute în vedere următoarele relaţii de calcul:

$$R = E - C$$

în care:

R - rezultatul financiar al perioadei, supus impozitării;
E - ieşirile sau vânzările de bunuri în cursul perioadei de gestiune;
C - costul bunurilor vândute în cursul perioadei.

Respectiv:

$$C = C_d - C_s$$

în care:

C - costul bunurilor vândute;
C_d - costul bunurilor disponibile pentru vânzare;
C_s - costul bunurilor în stoc la sfârşitul perioadei de gestiune.

Respectiv:

$$C_d = C_a + CH_d + K_i$$

în care:

C_d - costul bunurilor disponibile pentru vânzare;
C_a - costul de achiziţie al stocurilor consumate;
CH_d - cheltuieli directe de producţie pentru prelucrare;
K_i - cota de cheltuieli indirecte de producţie repartizate.

Respectiv:

$$C_a = C_{ad} - C_{as}$$

în care:

C_a - costul de achiziţie al stocurilor consumate;
C_{ad} - costul de achiziţie al stocurilor disponibile;
C_{as} - costul de achiziţie al bunurilor rămase în stoc la sfârşitul perioadei de gestiune.

Respectiv:

$$C_{a.d.} = C_{a.i.p.} + C_{a.c.p.}$$

în care:

$C_{a.d.}$ - costul de achiziţie al stocurilor disponibile;
$C_{a.i.p.}$ - costul de achiziţie al bunurilor în stoc, la începutul perioadei de gestiune;
$C_{a.c.p.}$ - costul de achiziţie al stocurilor cumpărate în cursul perioadei de gestiune.

Atenţie ! Specialiştii recomandă ca, într-o ***economie stabilă***, agenţii economici să utilizeze metodele CMP sau FIFO (prima intrare – prima ieşire), iar în cazul unei ***economii inflaţioniste*** să fie utilizate metodele LIFO (ultima intrare – prima ieşire) sau NIFO (proxima intrare – prima ieşire).

EXEMPLE:

Exemplul 1. Un agent economic care utilizează metoda CMP de evaluare a stocurilor ieşite prezintă următoarea situaţie cu privire la un bun material:

- Stoc iniţial (S_i) = 500 unităţi x 1.000 lei/unitatea = 500.000 lei/u
- ***Intrări în cursul perioadei de gestiune (I):***
  - 7.01.1999 = 200 u x 1.500 lei/u = 300.000 lei/u
  - 23.01.1999 = 700 u x 900 lei/u = 630.000 lei/u
- ***Ieşiri în cursul perioadei de gestiune (E):***
  - 13.01.1999 (E_Q) = 300 u
  - 29.01.1999 (E_Q) = 400 u

Rezolvare – Costul mediu ponderat poate fi calculat în două variante:

a) Calculul CMP, la sfârşitul perioadei de gestiune (lunii):

Formula de calcul:

$$CMP_L = \frac{\sum_{i=1}^{n} Q_i \times P_i}{\sum_{i=1}^{n} Q_i}$$

în care:

CMP_L - costul mediu ponderat calculat la sfârşitul lunii;
Q_i - cantitatea aferentă stocului **i** (materii prime, materiale, mărfuri, etc.);
P_i - preţul unitar aferent stocului **i**.

Acelaşi rezultat se obţine dacă folosim şi o altă formulă de calcul, respectiv:

$$CMP_L = \frac{S_i + I}{Q_i + Q}$$

în care:

CMP_L - costul mediu ponderat calculat la sfârşitul lunii;
S_i - soldul iniţial al contului de stocuri, exprimat în lei;
I - intrările din stocul respectiv în cursul perioadei de gestiune,exprimat în lei corespunzătoare (naturale, convenţionale etc.);
Q - cantitatea de stocuri intrată în cursul perioadei de gestiune, exprimată în unităţi de măsură corespunzătoare (nemonetare).

În cazul exemplului prezentat vom avea următoarea situaţie:

$$CMP_L = \frac{\sum_{i=1}^{n} Q_i \times P_i}{\sum_{i=1}^{n} Q_i} = \frac{(500 \times 1.000) + (200 \times 1.500) + (700 \times 900)}{500 + 200 + 700} =$$

$$= \frac{500.000 + 300.000 + 630.000}{1.400} = \frac{1.430.000}{1.400} = 1.021 \text{ lei/u}$$

Acelaşi rezultat obţinem dacă aplicăm şi o a doua formulă de calcul, respectiv:

$$CMP_L = \frac{S_i + I}{Q_i + Q} = \frac{500.000 + (300.000) + 630.000}{500 + (200 + 700)} = \frac{1.430.000}{4.400 \text{ u}} = 1.021 \text{ lei/u}$$

b) Calculul costului mediu ponderat, după fiecare intrare în gestiune:

- *Calculul CMP, la data de 7. 01. 1999:*

$$CMP = \frac{S_i + I}{Q_i + Q} = \frac{500.000 + 300.000}{500 + 200} = \frac{800.000}{700 \text{ u}} = 1.143 \text{ lei/u}$$

- În data de 13.01.1999, agentul economic efectuează livrări (ieşiri) de 300 u.

Rezultă:

Ieşiri (E) = 300 u x 1.143 lei = 342.900 lei

- *Calculul stocului la sfârşitul zilei de 13.01.1999, respectiv a stocului final (Q_f):*

$$Q_f = O_i + Q - E_Q$$

în care:

Q_f - stocul final (fizic);
O_i - cantitatea iniţială sau stocul fizic iniţial;
Q - cantitatea fizică intrată în cursul perioadei de gestiune;
E_Q - ieşirea de stocuri fizice în cursul perioadei respective.

Rezultă:

$$Q_f = O_i + Q - E_Q = (500\ u + 200\ u) - 300\ u = 700\ u - 300\ u = 400\ u$$

- *Soldul final valoric la sfârşitul zilei de 13. 01. 1999 este următorul:*

$$S_f = S_i + I - E$$

în care:

S_f - soldul final valoric, exprimat în lei;
S_i - soldul iniţial, exprimat în lei;
E - ieşirile de stocuri, exprimate în lei.

Rezultă:

$$S_f = S_i + I - E = [(500 \times 1.143) + (200 \times 1.143)] - (300 \times 1.143) =$$
$$= (571.500 + 228.600) - 342.900 = 457.200 \text{ lei}$$

Acelaşi rezultat se obţine dacă înmulţim direct stocul final fizic cu costul mediu ponderat la data respectivă:

$$S_f = 400\ u \times 1.143 \text{ lei} = 457.200 \text{ lei}$$

Atenţie ! Se observă că atât stocurile fizice iniţiale, cât şi intrările se evaluează la costul mediu ponderat existent în momentul respectiv şi nu la preţurile iniţiale.

- *Calculul costului mediu ponderat (CMP) la data de 23. 01. 1999:*

$$CMP = \frac{\sum_{i=1}^{n} Q_i \times P_i}{\sum_{i=1}^{n} Q_i} = \frac{(400 \times 1.143) + (700 \times 900)}{400 + 700} = \frac{457.200 + 630.000}{1.100} = \frac{1.087.200}{1.100} = 988 \text{ lei/u}$$

- Pe data de 29. 01. 1999, agentul economic efectuează livrări de bunuri reprezentând 400 unităţi.

Rezultă:

$$E_Q = 400\ u \times 988 \text{ lei/u} = 395.200 \text{ lei}$$

- *Calculul stocului final fizic la sfârşitul zilei de 29. 01. 1999:*

$$Q_f = Q_i + Q - E_Q = (400 + 700) - 400 = 700 \text{ unităţi}$$

- *Calculul soldului final valoric, la sfârşitul zilei de 29. 01. 1999:*

$$S_f = S_i + I - E$$

Rezultă:

$$S_f = (400 \times 988) + (700 \times 988) - (400 \times 988) = 691.600 \text{ lei}$$

La acelaşi rezultat se ajunge dacă înmulţim direct stocul final cu costul mediu ponderat de la data respectivă:

$$S_f = 700 \times 988 = 691.600 \text{ lei}$$

Exemplul 2. Reluăm exemplul precedent, aplicând metoda „primului intrat – primului ieşit" (FIFO):

- Stoc iniţial (S_i) = 500 unităţi x 1.000 lei/unitatea = 500.000 lei/u
- Intrări de stocuri în cursul perioadei de gestiune (I):
  - 7. 01. 1999 (I) = 200 u x 1.500 lei/u = 300.000 lei/u
  - 23. 01. 1999 (I) = 700 u x 900 lei/u = 630.000 lei/u
- Ieşiri (livrări de bunuri) în cursul perioadei de gestiune (E):
  - 13. 01. 1999 (E_Q) = 300 unităţi
  - 29. 01. 1999 (E_Q) = 400 unităţi

Rezolvare:

Conform metodei „primului intrat – primului ieşit" (FIFO), bunurile (stocurile) ieşite din gestiune se evaluează la costul de achiziţie al primei intrări (lot de bunuri).

Pe măsura epuizării lotului respectiv, evaluarea se face la costul de achiziţie al lotului următor, în ordine cronologică.

Respectiv:

- primul lot intrat este considerat cel existent în stocul iniţial (500 u x 1.000 lei = 500.000 lei/u)
- al doilea lot intrat este cel din data de 7.01.1999 (200 u x 1.500 lei = 300.000 lei)
- al treilea lot intrat este cel din data de 23.01.1999 (700 u x 900 lei = 630.000 lei)

a) Evaluarea lotului ieşit (livrat) la data de 13.01.1999 :

$$E_Q = 300 \text{ unităţi}$$

Rezultă:

- Ieşirea (E) poate fi acoperită din stocul iniţial care este de 500 unităţi, la preţul de 1.000 lei/unitatea.

$$E = 300 \text{ unităţi} \times 1.000 \text{ lei/u} = 300.000 \text{ lei}$$

$$Q_f - \text{primul lot} = 500u - 300 \text{ u} = 200 \text{ unităţi}$$

b) Evaluarea lotului ieşit (livrat) la data de 29.01.1999

E_Q = 400 unităţi

Rezultă:

- Ieşirea (E) se acoperă astfel:
  - cu 200 unităţi rămase din primul lot, respectiv
    200 unităţi x 1.000 lei/u = 200.000 lei
  - cu 200 unităţi din lotul intrat în data de 7.01.1999, care are preţul de 1.500 lei/u

Rezultă:

E = (200 u x 1.000 lei) + (200 unităţi x 1.500 lei) = 200.000 + 300.000 = 500.000 lei

Notă:

După cum se observă, prin cele două livrări s-a epuizat stocul iniţial (500 u x 1.000 lei = 500.000 lei/u) şi prima intrare din data de 7.01.1999 (200 unităţi x 1.500 lei = 300.000 lei/u).

Stocul care a rămas nevândut corespunde intrării din data de 23.01.1999, care se va vinde cu preţul de 900 lei/unitatea.

c) Evaluarea stocului final:

S_f = 700 unităţi x 900 lei/u = 630.000 lei/u

Exemplul 3. – Reluăm exemplul precedent, prin aplicarea metodei „ultimul intrat – primul ieşit" (LIFO):

- S_i = 500 u x 1.000 lei/u = 500.000 lei/u
- Intrări (I):
  - 7.01.1999 (I) = 200 u x 1.500 lei/u = 300.000 lei/u
  - 23.01.1999) I) = 700 u x 900 lei/u = 630.000 lei/u
- Ieşiri (E):
  - 13.01.1999 (E_Q) = 300 unităţi
  - 29.01.1999 (E_Q) = 400 unităţi

Rezolvare: Metoda LIFO presupune evaluarea bunurilor ieşite din gestiune, la costul de achiziţie al ultimului lot de bunuri intrat în gestiune.

Pe măsura epuizării ultimului lot, evaluarea se face la costul de achiziţie al lotului anterior achiziţionat, în ordine cronologică inversă.

Rezultă:

a) Evaluarea lotului livrat (ieşit) în data de 13. 01. 1999

- La data de 13.01.1999, ultimul lot intrat era cel din data de 7.01.1999
- Cantitatea livrată (E_Q) = 300 unităţi

Rezultă:

- se vor livra cele 200 unităţi din lotul din data de 7.01.1999, respectiv:

(200 u x 1.500 lei/u = 300.000 lei/u)

- diferenţa de 100 unităţi până la completarea cantităţii totale de 300 unităţi se va livra din stocul iniţial, respectiv:

(100 u x 1.000 lei/u = 100.000 lei/u)

Rezultă:

E = (200 u x 1.500 lei/u) + (100 u x 1.000 lei/u) = 300.000 + 100.000 = 400.000 lei

b) Evaluarea lotului livrat (ieşit) în data de 29.01.1999

- Ultimul lot intrat în gestiune, înaintea acestei livrări, este cel din data de 23.01.1999, la preţul unitar de 900 lei/u.
- Cantitatea livrată (ieşită):

E_Q = 400 unităţi

E = 400 unităţi x 900 lei/u = 360.000 lei/u

c) Calculul stocului final (S_f)

- din ultimul lot intrat au rămas 300 unităţi, la preţul de 900 lei/u;
- din stocul iniţial au rămas 400 unităţi, la preţul de 1.000 lei/u.

Rezultă:

S_f = (300 u x 900 lei/u) + (400 u x 1.000 lei/u) = 270.000 + 400.000 = 670.000 lei/u

III. 3. Gestionarea stocurilor şi producţiei în curs de execuţie

Potrivit legii, contabilitatea valorilor materiale se ţine ***cantitativ şi valoric*** sau numai valoric, prin utilizarea următoarelor metode de gestiune:

- metoda inventarului permanent;
- metoda inventarului intermitent.

1. ***Metoda inventarului permanent*** reprezintă acea metodă de gestionare a stocurilor care constă în înregistrarea tuturor operaţiilor de intrare şi ieşire, ***în conturile sintetice***, permiţând în felul acesta să se cunoască în mod constant, în cursul perioadei de gestiune sau exerciţiului financiar, existentul în stoc ***(stocul final)***, evaluat atât cantitativ, cât şi valoric.

Relaţia de determinare a stocului final, se bazează pe formula balanţieră, respectiv:

$$S_i + I = E + S_f$$

Respectiv:

$$S_f = S_i + I - E$$

în care:

S_f - stocul final (soldul final), exprimat cantitativ şi valoric;
S_i - stocul iniţial (soldul iniţial), exprimat cantitativ şi valoric;
I - intrările de stocuri în cursul perioadei de gestiune (cantitativ şi valoric);
E - ieşirile de stocuri în cursul perioadei de gestiune (cantitativ şi valoric).

Rezultă deci că, în condiţiile utilizării inventarului permanent, în contabilitate se înregistrează toate operaţiile de intrare şi ieşire a stocurilor, ceea ce permite stabilirea şi cunoaşterea în orice moment a stocurilor, atât cantitativ, cât şi valoric.

De altfel, ***formula balanţieră*** permite determinarea oricărui element din formulă, atunci când se cunosc celelalte trei, respectiv:

$$S_i + I = E + S_f$$

Rezultă:

- **Determinarea stocului iniţial (S_i):**

$$S_i = E + S_f - I$$

- **Determinarea intrărilor de stocuri în cursul perioadei de gestiune (I):**

$$I = E + S_f - S_i$$

- **Determinarea ieşirilor de stocuri din cursul perioadei de gestiune (E):**

$$E = S_i + I - S_f$$

- **Determinarea stocului final (S_f):**

$$S_f - S_i + I - E$$

Contabilizarea intrărilor de stocuri, cantitativ şi valoric, se realizează la ***costul istoric,*** care poate fi ***costul de achiziţie*** sau ***costul de producţie***, după caz, respectiv la nivelul preţului stabilit, în funcţie de ***valoarea de utilitate*** (stocurile aduse ca aport la capitalul social, plusuri la inventar, donaţii, stocuri primite cu titlu gratuit) sau la o altă valoare de înregistrare (preţ standard, preţ de vânzare etc.).

Contabilizarea ieşirilor de stocuri în cursul perioadei de gestiune se realizează, de asemenea, cantitativ şi valoric, în baza metodelor de evaluare cunoscute, permiţând cunoaşterea în orice moment a existentului de stocuri (stocul final).

În cazul utilizării metodei inventarului permanent, ***contabilitatea analitică*** a stocurilor se poate organiza, după una din următoarele metode, în funcţie de specificul activităţii şi necesităţile proprii ale unităţii patrimoniale:

- metoda operativ – contabilă (pe solduri);
- metoda cantitativ – valorică (pe fişe de cont analitic);
- metoda global – valorică.

• ***Metoda operativ – contabilă (pe solduri)*** constă în ţinerea, ***la locul de depozitare***, a evidenţei cantitative a bunurilor materiale, pe categorii, ***iar în contabilitate***, a evidenţei valorice desfăşurate pe gestiuni, iar în cadrul gestiunilor, pe grupe sau subgrupe de bunuri, după caz.

Controlul exactităţii şi concordanţei înregistrărilor din evidenţa depozitelor cu cele din contabilitate se asigură lunar, prin evaluarea stocurilor cantitative transcrise din ***fişele de magazie***, în ***registrul stocurilor***.

• ***Metoda cantitativ – valorică (pe fişe de cont analitic)*** constă în ţinerea evidenţei cantitative pe categorii de bunuri, la locul de depozitare, iar în contabilitate, a evidenţei cantitativ – valorice, contabilitatea stocurilor se desfăşoară pe gestiuni, iar în cadrul acestora pe categorii de bunuri.

Controlul exactităţii şi concordanţei înregistrărilor din evidenţa de la locurile de depozitare şi din contabilitate se face prin punctajul periodic dintre cantităţile înregistrate în fişele de depozit şi cele din fişele de cont analitic de la contabilitate.

• ***Metoda global – valorică*** constă în ţinerea evidenţei, numai valoric, atât la nivelul gestiunii, cât şi în contabilitate.

Controlul concordanţei înregistrărilor din evidenţa gestiunii cu cea din contabilitate se face periodic.

Această metodă se aplică, în principal, pentru evidenţa mărfurilor şi ambalajelor aflate în unităţile de desfacere cu amănuntul şi pentru alte bunuri, în cazul unităţilor care nu au dotarea tehnică de calcul corespunzătoare.

Pe măsura dotării cu tehnică de calcul, unităţile vor trece la utilizarea ***metodei cantitativ – valorice***.

Potrivit metodei inventarului permanent, ***conturile de stocuri*** sunt conturi de activ şi funcţionează astfel:

• ***Se debitează*** cu stocul iniţial (S_i) preluat din activul bilanţului sau din soldul final al aceluiaşi cont, din luna precedentă şi stocurile intrate în timpul lunii (perioadei de gestiune) prin:

- achiziţii;
- producţie proprie;
- aport la capitalul social;
- donaţii;
- bunuri primite cu titlu gratuit;
- bunuri aduse de terţi;
- plusuri de inventar.

- ***Se creditează*** cu stocurile ieşite din gestiune în cursul lunii (perioadei de gestiune) prin:
  - consum intern;
  - vânzare;
  - minus de inventar;
  - bunuri predate spre prelucrare la terţi.
- ***Soldul final*** este debitor şi reflectă valoarea bunurilor şi serviciilor aflate în stoc la sfârşitul perioadei de gestiune.

La sfârşitul perioadei de gestiune, soldurile conturilor de stocuri sunt comparate cu mărimile rezultate prin inventariere, iar diferenţele sunt regularizate prin adunarea stocurilor la mărimea reală.

2. ***Metoda inventarului intermitent*** poate fi aplicată în unităţile patrimoniale din categoria celor mici sau mijlocii şi constă în stabilirea ieşirilor şi înregistrarea lor în contabilitate, pe baza inventarierii stocurilor la sfârşitul perioadei de gestiune (lunii).

În acest caz, ieşirile se determină ca diferenţă între valoarea stocurilor iniţiale, la care se adaugă valoarea intrărilor de stocuri din cursul perioadei de gestiune şi valoarea stocurilor finale, determinate pe baza inventarierii, respectiv:

$$E = S_i + I - S_f$$

în care:

E - ieşirile de stocuri (cantitativ şi valoric);
S_i - stocul iniţial (soldul iniţial);
I - intrările de stocuri în cursul perioadei de gestiune (cantitativ şi valoric);
S_f - stocul final (soldul final), exprimat atât cantitativ, cât şi valoric.

În cazul aplicării metodei inventarului intermitent, în cursul perioadei de gestiune (lunii) ***nu se folosesc conturile de stocuri***, acest lucru realizându-se numai la sfârşitul perioadei de gestiune.

Utilizarea metodei inventarului intermitent presupune următorul conţinut şi structură de principiu a conturilor de stocuri şi producţie în curs de execuţie:

- ***Conţinut economic***: conturi de activ;
- ***Se debitează*** la sfârşitul perioadei de gestiune (exerciţiului financiar) cu stocurile de la sfârşitul perioadei, determinate prin inventariere;
- ***Se creditează*** la începutul exerciţiului financiar (perioadei de gestiune), cu stocurile de la începutul perioadei, ***preluate în categoria cheltuielilor***, pentru perioada următoare de gestiune (mărfuri şi materiale), respectiv în ***categoria veniturilor***, pentru produsele finite şi producţia în curs de execuţie.

Structura conturilor de stocuri şi a conturilor de cheltuieli, în cazul folosirii metodei inventarului intermitent, se prezintă astfel:

D	Conturi de stocuri	C
• Stoc iniţial (S_i), la începutul perioadei		• Preluarea la conturile de cheltuieli sau de venituri a stocului iniţial
• Stoc final (S_f), la sfârşitul perioadei, determinat prin inventariere		

D	Conturi de cheltuieli	C
• Intrări de stocuri		• Stocul final (S_f), determinat prin inventariere
• Preluarea stocului iniţial (S_i), din conturile de stocuri		• Ieşiri de stocuri (E)

Metoda inventarului intermitent presupune:

1. În cazul stocurilor cumpărate:

• ***Conturile de stocuri*** se folosesc numai la începutul şi la sfârşitul perioadei de gestiuni, deoarece, ***în cursul perioadei de gestiune***, intrările de stocuri sunt contabilizate direct în conturile de cheltuieli corespunzătoare, la costul de achiziţie, preţ de facturare sau preţul prestabilit, după caz;

• ***La sfârşitul perioadei de gestiune*** se stabilesc stocurile finale, prin inventariere şi se înregistrează în conturile de stocuri, concomitent cu micşorarea cheltuielilor;

• ***Stocurile finale*** ale perioadei curente de gestiune devin stocuri iniţiale ale următoarei perioade de gestiune, ele urmând a se anula, prin includerea lor în cheltuieli, la începutul următoarei perioade de gestiune.

Rezultă:

$$E = S_i + I - S_f$$

2. În cazul stocurilor provenite din producţia proprie:

• La începutul perioadei de gestiune se anulează stocul iniţial, concomitent cu micşorarea veniturilor din producţia stocată;

• Produsele obţinute din producţia proprie, în cursul perioadei de gestiune, nu se înregistrează în contabilitate în conturile de stocuri, în contabilitate înregistrându-se numai vânzarea acestora;

• La sfârşitul perioadei de gestiune, stocul de produse din producţia proprie se determină prin inventariere şi se înregistrează în conturile de stocuri corespunzătoare, concomitent cu creşterea veniturilor din producţia stocată.

Astfel, soldul conturilor de venituri va reflecta produsele realizate în unitatea patrimonială, stocate sau vândute în cursul perioadei de gestiune, determinate în baza următoarei relaţii:

$$I = S_i + E - S_f$$

în care:

I - intrările de produse din producţia proprie;
S_i - stocul iniţial de produse;
E - ieşirile, vânzările sau desfacerile de produse din cursul perioadei de gestiune;
S_f - stocul final.

3. În cazul producţiei în curs de execuţie:

- Determinarea producţiei în curs de execuţie se realizează numai la sfârşitul perioadei de gestiune, înregistrându-se în contabilitate sub formă de stocuri, cu ajutorul conturilor corespunzătoare;
- La începutul următoarei perioade de gestiune se procedează la stornarea operaţiei respective.

Notă:

Ca urmare a înregistrării intrărilor şi ieşirilor de stocuri din cursul perioadei de gestiune, la sfârşitul perioadei de gestiune, cu ocazia inventarierii se pot constata diferenţe între stocurile faptice şi cele scriptice, concretizate în ***plusuri sau minusuri de inventar***, care se soluţionează în felul următor:

- ***Plusul de inventar*** se tratează ca o creştere a valorii stocurilor, concomitent cu diminuarea cheltuielilor aferente acestora;
- ***Minusurile sau lipsurile de inventar*** se tratează, în funcţie de caz, astfel:
  - ca perisabilităţi, în cazul unor pierderi normale, datorate naturii stocurilor, fiind incluse în cheltuielile firmei;
  - ca lipsuri imputate angajaţilor sau terţilor, când lipsurile se produc din vina acestora.

Pentru deprecierea stocurilor de mărfuri, materii prime, materiale, obiecte de inventar şi alte bunuri materiale, precum şi a producţiei în curs de execuţie, de regulă, la finele exerciţiului financiar, cu ocazia inventarierii, ***se constituie provizioane*** pe seama cheltuielilor.

În perioada următoare, la finele fiecărui exerciţiu financiar sau la ieşirea din patrimoniu a bunurilor respective, provizioanele constituite se suplimentează, se diminuează sau se anulează, astfel:

- în cazul în care deprecierea este superioară provizionului constituit, se constituie un provizion suplimentar;
- în cazul în care deprecierea constatată este inferioară provizionului constituit, diferenţa se deduce din provizionul constituit şi se înregistrează la venituri;
- cu ocazia anulării unui provizion, la ieşirea din patrimoniu a stocurilor, provizioanele constituite se înregistrează la venituri.

III. 4. Contabilitatea stocurilor şi a producţiei în curs de execuţie

Evidenţa contabilă a stocurilor şi producţiei în curs de execuţie se realizează cu ajutorul conturilor din ***clasa 3 – Conturi de stocuri şi producţie în curs de execuţie***, care se prezintă în următoarea structură, pe grupe de conturi, respectiv conturi sintetice:

- Clasa 3 – *Conturi de stocuri şi producţie în curs de execuţie*

30 STOCURI DE MATERII ŞI MATERIALE
- **300** Materii prime
- **301** Materiale consumabile
  - **3011** Materiale auxiliare
  - **3012** Combustibili
  - **3013** Materiale pentru ambalat
  - **3014** Piese de schimb
  - **3015** Seminţe şi materiale de plantat
  - **3016** Furaje
  - **3018** Alte materiale consumabile
- **308** Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale

32 OBIECTE DE INVENTAR
- **321** Obiecte de inventar
- **322** Uzura obiectelor de inventar
- **323** Baracamente şi amenajări provizorii
- **328** Diferenţe de preţ la obiecte de inventar

33 PRODUCŢIA ÎN CURS DE EXECUŢIE
- **331** Produse în curs de execuţie
- **332** Lucrări şi servicii în curs de execuţie

34 PRODUSE
- **341** Semifabricate
- **345** Produse finite
- **346** Produse reziduale
- **348** Diferenţe de preţ la produse

35 STOCURI AFLATE LA TERŢI
- **351** Materii şi materiale aflate la terţi
- **352** Obiecte de inventar la terţi
- **354** Produse aflate la terţi
- **356** Animale aflate la terţi
- **357** Mărfuri în custodie sau în consignaţie la terţi
- **358** Ambalaje aflate la terţi

36 ANIMALE
- **361** Animale şi păsări
- **368** Diferenţe de preţ la animale şi păsări

37 MĂRFURI
- **371** Mărfuri
- **378** Diferenţe de preţ la mărfuri

38 AMBALAJE
- **381** Ambalaje
- **388** Diferenţe de preţ la ambalaje

39 PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA STOCURILOR ŞI PRODUCŢIEI ÎN CURS DE EXECUŢIE
- **390** Provizioane pentru deprecierea materiilor prime
- **391** Provizioane pentru deprecierea materialelor consumabile
- **392** Provizioane pentru deprecierea obiectelor de inventar
- **393** Provizioane pentru deprecierea producţiei în curs de execuţie
- **394** Provizioane pentru deprecierea produselor
- **395** Provizioane pentru deprecierea stocurilor aflate la terţi
- **396** Provizioane pentru deprecierea animalelor
- **397** Provizioane pentru deprecierea mărfurilor
- **398** Provizioane pentru deprecierea ambalajelor

III. 4.1. Stocurile de materii prime şi materiale

Materiile prime sunt bunuri care participă direct la fabricarea produselor şi se regăsesc în produsul finit, integral sau parţial, fie în starea lor iniţială, fie transformată.

Evidenţa contabilă a materiilor prime se realizează cu ajutorul contului ***300 – Materii prime***, cont sintetic de gradul I, care se poate dezvolta în conturi analitice, pe tipuri de materii prime, în funcţie de necesităţile agentului economic.

Organizarea evidenţei contabile a materiilor prime este diferită, în funcţie de metoda de contabilizare utilizată, respectiv:

- metoda inventarului permanent;
- metoda inventarului intermitent.

III. 4.1.1. Contabilitatea materiilor prime, prin utilizarea metodei inventarului permanent

După cum s-a făcut precizarea, metoda inventarului permanent presupune înregistrarea în contabilitate a fiecărei mişcări de stoc (intrare sau ieşire) şi, respectiv, stabilirea stocului scriptic după fiecare operaţie.

În cazul utilizării metodei inventarului permanent, conţinutul, funcţia şi structura contului ***300 – Materii prime*** se prezintă astfel:

Contul ***300 – Materii prime:***

- ***Conţinut economic***:
  - cont de active circulante materiale;
- ***Funcţia contabilă*** :
  - cont de activ;
- ***Se debitează:***
  - cu valoarea la preţ de înregistrare, a materiilor prime, aduse ca aport la capitalul întreprinzătorului individual (108);

- cu valoarea la preţ de înregistrare a materiilor prime aduse ca aport în natură la capitalul social (456);
  cu valoarea la preţ de înregistrare a materiilor prime achiziţionate de la furnizori, cu factură (401);
- cu valoarea la preţ de înregistrare a materiilor prime aduse de la terţi, sau aflate în curs de aprovizionare (351, 401);
- cu valoarea la preţ de înregistrare a materiilor prime, achiziţionate de la furnizori, fără factură (408);
- cu valoarea la preţ de înregistrare a materiilor prime primite de la grup (4511);
- cu valoarea la preţ de înregistrare a materiilor prime primite de la unitatea patrimonială de care aparţine subunitatea (481);
- cu valoarea la preţ de înregistrare a materiilor prime primite de la o altă subunitate (482);
- cu valoarea la preţ de înregistrare a materiilor prime cumpărate din avansuri de trezorerie (542);
- cu valoarea la preţ de înregistrare a materiilor prime primite cu titlu gratuit (7718).

• ***Se creditează:***

- cu valoarea la preţ de înregistrare a materiilor prime retrase din capitalul întreprinzătorului individual (108);
- cu valoarea la preţ de înregistrare a materiilor prime trimise spre prelucrare sau în custodie la terţi (351);
- cu valoarea la preţ de înregistrare a materiilor prime, trecute în categoria mărfurilor, pentru a fi vândute (371);
- cu valoarea la preţ de înregistrare a materiilor prime date grupului (4511);
- cu valoarea la preţ de înregistrare a materiilor prime date unităţii patrimoniale de care aparţine subunitatea (481);
- cu valoarea la preţ de înregistrare a materiilor prime date altei subunităţi (482);
- cu valoarea la preţ de înregistrare a materiilor prime date în consum (600);
- cu valoarea la preţ de înregistrare a materiilor prime, cantitate lipsă la inventar (600);
- cu valoarea la preţ de înregistrare a materiilor prime, cantitate ca plus de inventar, cu sumele trecute în roşu (600);
- cu valoarea la preţ de înregistrare a materiilor prime depreciate (600);
- cu valoarea la preţ de înregistrare a materiilor prime ieşite cu titlu gratuit (donaţii) sau distruse în urma unor calamităţi (6718).

• ***Soldul contului*** – Sold final debitor reprezentând valoarea materiilor prime existente în stoc, la preţ de înregistrare.

Cu toate că normele contabile româneşti recomandă evaluarea stocurilor ieşite după metoda costului mediu ponderat (CMP) sau FIFO (prima intrare – prima ieşire), în practica contabilă românească se perpetuează evaluarea, atât a intrărilor, cât şi a ieşirilor de stocuri, la ***preţuri prestabilite sau standard***, denumite şi ***preţuri de înregistrare***.

Utilizarea evaluării stocurilor de materii prime şi materiale la preţuri de înregistrare presupune utilizarea unui cont de ***diferenţe de preţ***, respectiv, ***308 – Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale***, care reflectă:

- diferenţele dintre costul istoric şi preţurile de înregistrare, în cazul intrărilor de materii prime şi materiale;
- repartizarea diferenţelor asupra valorii de înregistrare a bunurilor ieşite în cursul perioadei de gestiune, cu ajutorul unui coeficient de repartizare (K_r), respectiv:

$$K_r = \frac{Si_{308} + Rdp_{308}}{Si_{300} + Rd_{300}} \times 100$$

în care :

K_r - coeficientul de repartizare a diferenţelor de preţ care se aplică asupra valorii bunurilor ieşite din stoc, la preţ de înregistrare;

Si_{308} - soldul iniţial al contului ***308 – Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale;***

Rdp_{308} - rulajul diferenţelor de preţ al contului ***308 – Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale;***

Si_{300} - soldul iniţial al contului ***300 – Materii prime;***

Rd_{300} - rulajul debitor al contului ***300 – Materii prime.***

După determinare, coeficientul (K_r) se aplică asupra valorii bunurilor ieşite din stoc, la preţ de înregistrare.

Contul ***308 – Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale:***

- ***Conţinut economic***:
  - cont rectificativ al activelor circulante materiale;
- ***Funcţia contabilă***:
  - cont de activ;
- ***Se debitează***:
  - cu diferenţele de preţ aferente materiilor prime şi materialelor, aduse de la terţi sau aflate în curs de aprovizionare (351);
  - cu diferenţele de preţ aferente materiilor prime şi materialelor achiziţionate de la furnizori, cu factură (401);
  - cu diferenţele de preţ aferente materiilor prime şi materialelor achiziţionate de la furnizori, fără factură (408);
  - cu diferenţele de preţ aferente materiilor prime şi materialelor primite de la grup (4511);

- cu diferenţele de preţ aferente materiilor prime şi materialelor primite de la unitatea patrimonială de care aparţine subunitatea (481);
- cu diferenţele de preţ aferente materiilor prime şi materialelor primite de la o altă subunitate (482);
- cu diferenţele de preţ aferente materiilor prime şi materialelor cumpărate în baza avansurilor de trezorerie (542);

• ***Se creditează:***

- cu diferenţele de preţ aferente materiilor prime şi materialelor trimise spre prelucrare sau în custodie la terţi (351);
- cu diferenţele de preţ aferente materiilor prime şi materialelor trecute în categoria mărfurilor (371);
- cu diferenţele de preţ aferente materiilor prime şi materialelor date grupului (4511);
- cu diferenţele de preţ aferente materiilor prime şi materialelor date altei subunităţi (481);
- cu diferenţele de preţ aferente materiilor prime şi materialelor date unităţii patrimoniale de care aparţine subunitatea (482);
- cu diferenţele de preţ aferente materiilor prime şi materialelor date în consum (600);
- cu diferenţele de preţ aferente materiilor prime şi materialelor constatate lipsă la inventar (600);
- cu diferenţele de preţ aferente materiilor prime şi materialelor constatate ca plusuri de inventar, cu sumele trecute în roşu (600);
- cu diferenţele de preţ aferente materiilor prime şi materialelor ieşite cu titlu gratuit (donaţii) sau distruse în urma unor calamităţi (6718).

• ***Soldul contului:***

- sold final debitor, trecut cu ***sumele în negru***, atunci când exprimă diferenţe de preţ nefavorabile, aferente materiilor prime şi materialelor aflate în stoc, respectiv, cu ***sumele în roşu***, atunci când exprimă diferenţe de preţ favorabile, pentru materiile prime şi materialele aflate în stoc.

• Contul ***308 – Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale*** se poate dezvolta în conturi analitice, pe grupe de materii prime şi materiale.

> **Atenţie !** Contul ***308 – Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale*** poate fi tratat şi ca un cont bifuncţional, soldul creditor reflectând diferenţele de preţ favorabile, iar soldul debitor reflectând diferenţele de preţ nefavorabile.

În situaţiile când evaluarea şi înregistrarea stocurilor în contabilitate se face la ***preţuri de facturare***, cheltuielile de transport - aprovizionare se înregistrează ca diferenţe de preţ, prin debitarea contului ***308 – Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale*** în cazul intrărilor de stocuri, respectiv, creditarea contului cu cheltuielile de transport – aprovizionare, aferente materiilor prime şi materialelor ieşite din gestiune.

În asemenea situaţii, ***soldul debitor*** al contului reflectă cheltuielile de transport – aprovizionare aferente materiilor prime şi materialelor existente în stoc.

Pentru înţelegerea modului de înregistrare contabilă a operaţiilor economice prin folosirea ***metodei inventarului permanent***, prezentăm câteva cazuri specifice de înregistrare contabilă:

A. Reflectarea în contabilitate a materiilor prime evaluate la costul de achiziţie

a) Un agent economic se aprovizionează cu materii prime de la furnizori, în următoarele condiţii:

- Preţ de achiziţie = 5.000.000 lei
- Cheltuieli de transport-aprovizionare = 100.000 lei

Preţ de facturare = 5.100.000 lei

$$TVAd = 22\ \% = \frac{5.100.000 \times 22}{100} = 1.122.000 \text{ lei}$$

Total factură furnizor = 5.100.000 + 1.122.000 = 6.222.000 lei

- Reflectarea în contabilitate a intrării în gestiune a materiilor prime:

Formula contabilă:

	%		401 - Furnizori	6.222.000
5.100.000	300 - Materii prime	=		
1.122.000	4426 - TVAd			

- Reflectarea în contabilitate a plăţii furnizorului:

Formula contabilă:

6.222.000	401 - Furnizori	=	5121 - Conturi la bănci în lei	6.222.000

- Reflectarea în contabilitate a dării în consumul productiv a materiilor prime:

Formula contabilă:

5.100.000	600 - Cheltuieli cu materiile prime	=	300 - Materii prime	5.100.000

b) Reflectarea în contabilitate a unui aport în natură de materii prime evaluat la 5.000.000 lei, la capitalul întreprinzătorului individual.

Formula contabilă:

5.000.000	300 - Materii prime	=	108 - Contul întreprinzătorului individual	5.000.000

c) Reflectarea în contabilitate a aportului în natură de materii prime, la capitalul social, evaluat la 5.000.000 lei.

Etapele înregistrării contabile:

- Reflectarea contabilă a subscrierii la capitalul social:

Formula contabilă:

5.000.000	456 - Decontări cu asociaţii privind capitalul	=	1011 - Capital subscris nevărsat	5.000.000

- Reflectarea contabilă a vărsării efective a materiilor prime la capitalul social:

Formula contabilă:

5.000.000	300 - Materii prime	=	456 - Decontări cu asociaţii privind capitalul	5.000.000

- Reflectarea contabilă a constituirii capitalului social :

Formula contabilă:

5.000.000	1011 - Capital subscris nevărsat	=	1012 - Capital subscris vărsat	5.000.000

d) Reflectarea în contabilitate a materiilor prime primite cu titlu gratuit, evaluate la 5.000.000 lei.

Formula contabilă:

5.000.000	300 - Materii prime	=	7718 - Alte venituri excepţionale din operaţii de gestiune	5.000.000

e) Reflectarea în contabilitate a materiilor prime, fără factură, numai în baza avizului de expediere, în următoarele condiţii:

- preţ de achiziţie = 5.000.000 lei

- TVAn = 22 % = $\frac{5.000.000 \times 22}{100}$ = 1.100.000 lei

Total = 6.100.000 lei

Formula contabilă:

	%				
5.000.000	300	- Materii prime	=	408 - Furnizori facturi nesosite	6.100.000
1.100.000	4428	- TVAn			

• La sosirea (primirea) facturii de la furnizori se fac următoarele înregistrări contabile:

5.000.000	408 -	Furnizori - facturi nesosite	=	401 - Furnizori	5.000.000

Respectiv:

1.100.000		4426 - TVAd	=	4428 - TVAn	1.100.000

• Reflectarea contabilă a plăţii furnizorului:

Formula contabilă:

6.100.000		401 - Furnizori	=	5121 - Conturi la bănci în lei	6.100.000

f) Reflectarea în contabilitate a intrărilor de materii prime în valoare de 5.000.000 lei de la grup:

Formula contabilă:

5.000.000	300	- Materii prime	=	451 - Decontări în cadrul grupului	5.000.000

g) Reflectarea în contabilitate a intrărilor de materii prime de la unităţi, evaluate la 5.000.000 lei:

Formula contabilă:

5.000.000	300 - Materii prime	=	481 - Decontări între unitate şi subunitate	5.000.000

h) Reflectarea în contabilitate a intrărilor de materii prime de la subunităţi, evaluate la 5.000.000 lei:

Formula contabilă:

5.000.000	300 - Materii prime	=	482 - Decontări între subunităţi	5.000.000

i) Reflectarea în contabilitate a materiilor prime achiziţionate din avansuri de trezorerie (5.000.000 lei):

Formula contabilă:

5.000.000	300 - Materii prime	=	542 - Avansuri de trezorerie	5.000.000

k) Reflectarea în contabilitate a intrării de materii prime aflate în prelucrare la terţi, în următoarele condiţii:

- valoarea materiilor prime aflate în prelucrare la terţi = 5.000.000 lei
- TVAd aferentă lucrărilor de recondiţionare =

$$= 22\ \% = \frac{1.000.000 \times 22}{100} = 220.000 \text{ lei}$$

- Reflectarea contabilă a intrării materiilor prime de la terţi:

Formula contabilă:

5.000.000	300 - Materii prime	=	351 - Materii şi materiale aflate la terţi	5.000.000

- Reflectarea în contabilitate a cheltuielilor cu recondiţionarea materiilor prime:

Formula contabilă:

	%			
1.000.000	300 - Materii prime	=	401 - Furnizori	1.220.000
220.000	4426 - TVAd			

- Reflectarea contabilă a plăţii furnizorului pentru lucrările efectuate:

Formula contabilă:

1.220.000	401 - Furnizori	=	5121 - Conturi la bănci în lei	1.220.000

l) Reflectarea în contabilitate a plusului de materii prime, cu ocazia inventarierii, în sumă de 5.000.000 lei:

Formula contabilă:

5.000.000	300 - Materii prime	=	600 - Cheltuieli cu materii prime	5.000.000

m) Reflectarea în contabilitate a lipsurilor de materii prime, cu ocazia inventarierii, în sumă de 5.000.000 lei, neimputabile (inclusiv perisabilităţi):

- Reflectarea în contabilitate a lipsurilor de materii prime incluse în cheltuieli (neimputabile):

Formula contabilă:

5.000.000	600 - Cheltuieli cu materii prime	=	300 – Materii prime	5.000.000

- Reflectarea în contabilitate a TVAc, aferent materiilor prime lipsă, neimputabile:

  - materii prime lipsă, neimputabile = 5.000.000 lei

  $$\text{- TVAc} = 22\,\% = \frac{5.000.000 \times 22}{100} = 1.100.000 \text{ lei}$$

Formula contabilă:

1.100.000	635 - Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	4427 – TVAc	1.100.000

n) Reflectarea în contabilitate a materiilor prime lipsă în gestiune, evaluate la 5.000.000 lei, imputabile personalului propriu:

- materii prime lipsă = 5.000.000 lei
- TVAc = 22 % = 1.100.000 lei

Total valoare de înlocuire = 6.100.000 lei

Formula contabilă:

6.100.000	4282 - Alte creanţe în legătură cu personalul	=	% 758 – Alte venituri din exploatare		5.000.000
			4427 – TVAc		1.100.000

o) Reflectarea în contabilitate a materiilor prime lipsă în gestiune, evaluate la 5.000.000 lei, imputabile unor terţe persoane din afara unităţii patrimoniale:

- materii prime lipsă = 5.000.000 lei
- TVAc = 22 % = 1.100.000 lei

Total valoare de înlocuire = 6.100.000 lei

Formula contabilă:

6.100.000	461 - Debitori diverşi	=	% 758 – Alte venituri din exploatare		5.000.000
			4427 – TVAc		1.100.000

- Reflectarea contabilă a încasării debitului:

Formula contabilă:

6.100.000	5311 - Casa în lei	=	461 – Debitori diverşi		6.100.000

p) Reflectarea în contabilitate a unor pierderi de materii prime din calamităţi naturale, evaluate la 5.000.000 lei:

Formula contabilă:

5.000.000	6718 - Alte cheltuieli excepţionale privind operaţiile de gestiune	=	300 – Materii prime		5.000.000

r) Reflectarea în contabilitate a unor donaţii (cedări cu titlu gratuit) de materii prime evaluate la 5.000.000 lei:

- materii prime donate = 5.000.000 lei
- TVAc = 22 % = 1.100.000 lei

Total = 6.100.000 lei

• Reflectarea în contabilitate a scăderii din gestiune a materiilor prime donate:

Formula contabilă:

5.000.000	6712 - Donaţii şi subvenţii acordate	=	300 – Materii prime	5.000.000

• Reflectarea în contabilitate a TVAc aferentă cedării cu titlu gratuit (donaţii):

Formula contabilă:

1.100.000	635 - Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	4427 – TVAc	1.100.000

s) Reflectarea contabilă a transferării materiilor prime în valoare de 5.000.000 lei, în categoria mărfurilor, pentru a fi vândute ca atare:

Formula contabilă:

5.000.000	371 - Mărfuri	=	300 – Materii prime	5.000.000

B. Reflectarea în contabilitate a materiilor prime prin utilizarea prețului de cumpărare (facturare)

Exemplul 1. Un agent economic prezintă următoarea situaţie în ceea ce priveşte stocurile de materii prime:

- Stoc iniţial (S_i) la preţ de înregistrare = 8.000.000 lei;
- Diferenţe de preţ aferente stocului iniţial = 400.000 lei;
- Intrări în stoc de materii prime în cursul perioadei de gestiune = = 10.000.000 lei;
- Diferenţe de preţ aferente intrărilor în cursul perioadei de gestiune = = 700.000 lei;
- TVA deductibilă aferentă intrărilor în cursul perioadei de gestiune =

$$= 22\ \% = \frac{(10.000.000 + 700.000) \times 22;}{100} = 2.354.000 \text{ lei}$$

- Ieşiri din stoc în cursul perioadei de gestiune (E) = 5.000.000 lei;
- Stocul final (Sf) constatat prin inventariere la sfârşitul perioadei de gestiune = 13.900.000 lei;

Reflectarea în contabilitate a acestor operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a intrărilor de materii prime în stoc, precum şi a diferenţelor de preţ aferente intrărilor.

Formula contabilă:

	%			
10.000.000	300 - Materii prime	=	401 – Furnizori	13.054.000
700.000	308 – Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale			
2.354.000	4426 - TVAd			

b) Reflectarea în contabilitate a plăţii furnizorului:

Formula contabilă:

13.054.000	401 – Furnizori	=	5121 – Conturi la bănci în lei	13.054.000

c) Reflectarea în contabilitate a ieşirilor de materii prime din stoc, la preţuri de înregistrare.

Formula contabilă:

5.000.000	600 – Cheltuieli cu materii prime	=	300 – Materii prime	5.000.000

d) Reflectarea în contabilitate a diferenţelor de preţ aferente materiilor prime ieşite din stoc.

• Calculul diferenţelor de preţ aferente materiilor prime ieşite:

S_i = 8.000.000 lei
Rd_{300} = 10.000.000 lei
Si_{308} = 400.000 lei
Rdp_{308} = 700.000 lei

• Determinarea coeficientului de repartizare a diferenţelor de preţ asupra valorii de înregistrare a elementelor ieşite din stoc în cursul perioadei de gestiune.

$$K_r = \frac{Si_{308} + Rdp_{308}}{Si_{300} + Rd_{300}} \times 100 = \frac{400.000 + 700.000}{8.000.000 + 10.000.000} \times 100 =$$

$$= \frac{1.100.000}{18.000.000} \times 100 = 6{,}11\ \%$$

$K_r = 6,11\%$ ⇒

• Determinarea diferențelor de preț aferente materiilor prime ieşite din stoc:

- Ieşiri de materii prime în cursul perioadei de gestiune (Rulaj creditor al contului 300 – Materii prime) = 5.000.000 lei
- K_r = 6,11 %

Diferențe de preț (Dp) = Rc_{300} x K_r = 5.000.000 x 6,11 % =

$$= \frac{5.000.000 \times 6,11}{100} = 305.500 \text{ lei}$$

• Reflectarea contabilă a diferențelor de preț aferente materiilor prime ieşite din stoc:

Formula contabilă:

305.500	600 – Cheltuieli cu materii prime	=	308 – Diferențe de preț la materii prime şi materiale	305.500

e) Reflectarea în contabilitate a diferențelor reprezentând plusuri de inventar la materii prime, constatate cu ocazia inventarierii stocurilor de materii prime la sfârşitul exercițiului financiar (sfârşitul anului).

Conform datelor problemei, în ceea ce priveşte stocul de matrii prime (contul 300 – Materii prime), avem următoarea situație:

- Stoc inițial (S_i) = 8.000.000 lei
- Intrări în cursul perioadei (I) = 10.000.000 lei
- Ieşiri în cursul perioadei (E) = 5.000.000 lei
- Stoc final = ?

$S_f = S_i + I - E = 8.000.000 + 10.000.000 - 5.000.000 = 13.000.000$ lei

Rezultă că, în conformitate cu datele scriptice din contabilitate, stocul final (soldul final) de materii prime trebuia să fie de 13.000.000 lei.

În realitate, stocul final (soldul final) faptic, rezultat în urma inventarierii, este de 13.900.000 lei, adică se constată un ***plus de inventar*** de 900.000 lei.

Pentru înregistrarea în contabilitate a plusului de inventar la materii prime ***trebuie determinate şi diferențele de preț aferente plusului de inventar.***

• Calculul diferențelor de preț aferente plusului de inventar:

$$D_p = P_i \times K_r$$

în care:

D_p - diferenţe de preţ aferente plusului de inventar;
P_i - plusul de inventar;
K_r - coeficientul de repartizare.

Rezultă:

$$D_p = P_i \times K_r = 900.000 \times 6,11\ \% = \frac{900.000 \times 6,11}{100} = 54.990 \text{ lei}$$

- Reflectarea în contabilitate a plusului de inventar şi a diferenţelor de preţ aferente:

Formula contabilă:

	%			
900.000	300 – Materii prime	=	600 – Cheltuieli cu	954.990
54.990	308 - Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale		materii prime	

Exemplul 2. Un agent economic prezintă următoarele date privind stocurile de materii prime:

- Stoc iniţial la preţ de facturare = 5.000.000 lei;
- Cheltuieli accesorii aferente materiilor prime aflate în stoc (cheltuieli de transport–manipulare, taxe vamale, comisioane, alte taxe nedeductibile) = 200.000 lei;

- Intrări (achiziţii) de materii prime în cursul perioadei de gestiune = 2.000.000 lei;
- Cheltuieli de transport aprovizionare = 100.000 lei;
- $TVAd = 22\ \% = \frac{(2.000.000 + 100.000) \times 22}{100} = 462.000$ lei;

- Ieşiri (consumuri) de materii prime = 1.000.000 lei;

Reflectarea în contabilitate a acestor operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a intrărilor de materii prime în cursul perioadei de gestiune:

Formula contabilă:

	%			
2.000.000	300 – Materii prime	=	401 – Furnizori	2.562.000
100.000	308 - Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale			
462.000	4426 - TVAd			

b) Reflectarea în contabilitate a plăţii furnizorului de materii prime:

Formula contabilă:

2.562.000	401 – Furnizori	=	5121 – Conturi la bănci în lei	2.562.000

c) Reflectarea în contabilitate a ieşirilor (consumurilor) de materii prime:

Formula contabilă:

1.000.000	600 – Cheltuieli cu materii prime	=	300 – Materii prime	1.000.000

d) Reflectarea în contabilitate a diferenţelor de preţ (cheltuielilor accesorii), aferente materiilor prime consumate:

- Determinarea coeficientului de repartizare a cheltuielilor :

Si_{300} = 5.000.000 lei
Si_{308} = 200.000 lei
Rd_{300} = 2.000.000 lei
Rdp_{308} = 100.000 lei

Rezultă:

$$K_r = \frac{Si_{308} + Rdp_{308}}{Si_{300} + Rd_{300}} \times 100 = \frac{200.000 + 100.000}{5.000.000 + 2.000.000} \times 100 =$$

$$= \frac{300.000}{7.000.000} \times 100 = 4,3\ \%$$

- Determinarea diferenţelor de preţ aferente materiilor prime consumate (ieşite):

$$Dp = Rc_{300} \times Kr$$

în care:

Dp - diferenţe de preţ aferente materiilor prime consumate;
Rc_{300} - rulajul creditor al contului 300 – Materii prime (care reflectă ieşirile);
Kr - coeficientul de repartizare a cheltuielilor.

Rezultă:

$$Dp = Rc300 \times Kr = 1.000.000 \times 4,3\ \% =$$

$$= \frac{1.000.000 \times 4,3}{100} = 43.000 \text{ lei}$$

- Reflectarea contabilă a diferenţelor de preţ aferente materiilor prime consumate (ieşite):

Formula contabilă:

43.000	600 – Cheltuieli cu materii prime	=	308 – Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale	43.000

C. Reflectarea în contabilitate a materiilor prime prin folosirea preţurilor standard sau prestabilite

Reflectarea contabilă a intrărilor şi ieşirilor de stocuri la preţurile standard (prestabilite) se bazează pe faptul că la intrarea în gestiune a stocurilor se procedează la debitarea conturilor de stocuri, cu valoarea intrărilor la preţuri standard, la fel procedându-se şi în cazul ieşirilor, prin creditarea conturilor respective cu valoarea stocurilor ieşite, la preţuri standard (prestabilite).

Diferenţele în plus sau minus între preţul de achiziţie standard (prestabilite) şi preţul de achiziţie efectiv al materiilor prime se reflectă cu ajutorul contului rectificativ ***308 – Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale***.

În cazul utilizării preţurilor standard (prestabilite), contul ***308 - Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale*** funcţionează ca un ***cont de activ***, astfel:

- **Se debitează**:

- cu abaterile de la costurile de achiziţie standard (prestabilite), aferente materiilor prime cumpărate, ***cu sumele trecute în roşu***, atunci când diferenţele sunt favorabile (costul de achiziţie efectiv este mai mic decât costul de achiziţie standard), sau ***cu sumele trecute în negru***, atunci când diferenţele sunt nefavorabile (costul de achiziţie efectiv este mai mare decât costul de achiziţie standard) .

- **Se creditează**:

- cu abaterile de la costurile de achiziţie standard aferente materiilor prime ieşite din gestiune, ***cu sumele trecute în roşu***, atunci când diferenţele sunt favorabile (costul de achiziţie efectiv este mai mic decât costul de achiziţie standard), respectiv, ***cu sumele trecute în negru***, în cazul diferenţelor nefavorabile (costul de achiziţie efectiv este mai mare decât costul de achiziţie standard).

- **Soldul final**

- sold debitor, care reflectă abaterile de la costurile de achiziţie standard ale materiilor prime existente în stoc, ***cu sumele trecute în roşu,*** atunci când sunt reflectate diferenţele favorabile faţă de costurile standard, respectiv, ***cu sumele trecute în negru***, atunci când diferenţele sunt nefavorabile faţă de costurile standard.

EXEMPLE:

Exemplul 1. Un agent economic prezintă următoarea situaţie în ceea ce priveşte stocul de materii prime, în luna noiembrie 1999, evaluat la costul de achiziţie standard (prestabilit) de 5.000 lei/kg.

- Stoc iniţial (Si) la cost de achiziţie standard = 4.000 kg x 5.000 lei/kg = 20.000.000 lei;
- Diferenţe favorabile faţă de costul de achiziţie standard, aferente stocului iniţial = 1.000.000 lei (sumă trecută în roşu);

- Intrări (cumpărări) în cursul perioadei de gestiune:
  - 10.11.1999 = 1.000 kg x 5.500 lei/kg = 5.500.000 lei

$$\text{- TVAd} = 22\,\% = \frac{5.500.000 \times 22}{100} = 1.210.000 \text{ lei}$$

  - 23.11.1999 = 2.000 kg x 4.8000 lei/kg = 9.600.000 lei

$$\text{- TVAd} = 22\,\% = \frac{9.600.000 \times 22}{100} = 2.112.000 \text{ lei}$$

- Ieşiri (consumuri) de materii prime în cursul perioadei de gestiune = = 6.000 kg x 5.000 lei / kg = 30.000.000 lei.

Reflectarea în contabilitate a acestor operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) – Reflectarea în contabilitate a achiziţiei de materii prime, din data de 10.11.1999:

- preţ de achiziţie standard = 1.000 kg x 5.000 lei / kg = 5.000.000 lei;
- preţ de achiziţie efectiv = 1.000 kg x 5.500 lei / kg = 5.500.000 lei;

Diferenţe de preţ nefavorabile faţă de costul standard = 5.500.000 – 5.000.000 = 500.000 lei (cu sumele înscrise în negru)

- TVAd = 22 % = $\frac{5.500.000 \times 22}{100}$ = 1.210.000 lei

Formula contabilă:

	%			
5.000.000	300 – Materii prime	=	401 – Furnizori	6.710.000
500.000	308 - Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale			
1.210.000	4426 - TVAd			

b) Reflectarea în contabilitate a plăţii furnizorului:

Formula contabilă:

6.710.000	401 – Furnizori	=	5121 – Costuri la bănci în lei		6.710.000

c) Reflectarea în contabilitate a achiziţiei de materii prime, din data de 23.11.1999:

- Preţ de achiziţie standard = 2.000 kg x 5.000 lei/kg = 10.000.000 lei;
- Preţ de achiziţie efectiv = 2.000 kg x 4.800 lei/kg = 9.600.000 lei;

Diferenţe favorabile faţă de preţul standard = 9.600.000 – 10.000.000 =

= – 400.000 lei (cu suma trecută în roşu)

- TVAd = 22 % = $\frac{9.600.000 \times 22}{100}$ = 2.112.000 lei

Formula contabilă:

	%				
10.000.000	300 - Materii prime	=	401 – Furnizori		11.712.000
400.000	308 - Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale				
2.112.000	4426 - TVAd				

Atenţie! Sumele trecute în roşu sau cele încadrate în chenar (care au semnificaţia unor sume trecute în roşu) se scad din sumele înscrise în negru.

d) Reflectarea în contabilitate a plăţii furnizorului:

Formula contabilă:

11.712.000	401 – Furnizori	=	5121 – Costuri la bănci în lei		11.712.000

e) Reflectarea în contabilitate a consumului (ieşirilor) de materii prime, în cursul perioadei de gestiune:

- Ieşiri (consumuri) = 6.000 kg x 5.000 lei/kg = 30.000.000 lei

Formula contabilă:

30.000.000	600 – Cheltuieli cu materii prime	=	300 – Materii prime	11.712.000

f) Reflectarea în contabilitate a diferențelor de preț (abaterilor) dintre prețul de achiziție standard şi prețurile de achiziție efective, aferente stocurilor ieşite din gestiune în cursul perioadei, operație care se realizează la sfârşitul lunii.

- Determinarea coeficientului de repartizare:

$$K_r = \frac{Si_{308} + Rdp_{308}}{Si_{300} + Rd_{300}} \times 100 = \frac{\boxed{1.000.000} + (500.000 + \boxed{400.000})}{20.000.000 + (5.000.000 + 10.000.000)} \times$$

$$\times 100 = \frac{500.000 + \boxed{1.400.000}}{35.000.000} \times 100 = \frac{900.000}{35.000.000} = 2,57\ \%$$

$\Rightarrow$

$$\boxed{K_r = 2,57\ \%\ \text{(diferențe favorabile)}}$$

- Calculul diferențelor de preț aferente materiilor prime consumate (Dp):

$$Dp = Rc_{300} \times Kr = 30.000.000 \times 2,57\ \% =$$

$$= \frac{30.000.000 \times 2,57}{100} = \boxed{771.000\ \text{lei}}$$ - diferențe de preț favorabile.

Formula contabilă:

771.000	600 – Cheltuieli cu materii prime	=	308 – Diferențe de preț la materii prime şi materiale	771.000

Atenție ! În bilanțul contabil, stocurile din cumpărări sunt evaluate la costul de achiziție efectiv (costul standard, corectat cu diferențele favorabile sau nefavorabile), diminuat cu eventualele provizioane pentru deprecierea stocurilor.

La sfârşitul perioadei de gestiune, configuraţia conturilor ***300 – Materii prime*** şi ***308 – Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale*** este următoarea:

D 300 – Materii prime **C**

Si = 20.000.000	–
5.000.000	30.000.000
10.000.000	
Rd = 15.000.000	Rc = 30.000.000
Td = 35.000.000	Tc = 30.000.000
Sfd →	5.000.000

D 308 – Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale **C**

Si = 1.000.000	–
500.000	771.000
400.000	
Rd = 100.000	Rc = 771.000
Td = 900.000	Tc = 771.000
Sfd →	129.000

Exemplul 2. Un agent economic prezintă următoarea situaţie privind stocul de materii prime:

- Preţul prestabilit (standard) = 2.000 lei/kg;
- Stoc iniţial la preţ prestabilit = 500 kg x 2.000 lei/kg = 1.000.000 lei;
- Diferenţe de preţ favorabile, aferente stocului iniţial = 100.000 lei (în roşu);

- Intrări de materii prime în cursul perioadei de gestiune = = 3.000 kg x 1.500 lei/kg = 4.500.000 lei;
- Cheltuieli de transport – aprovizionare aferente intrării = 500.000 lei;
- $TVAd = 22\% = \frac{(4.500.000 + 500.000) \times 22}{100} = 1.100.000$ lei;

- Ieşiri (consumuri) de materii prime în cursul perioadei de gestiune = = 2.600 kg x 2.000 lei/kg = 5.200.000 lei;

Reflectarea în contabilitate a acestor operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a intrării materiilor prime, inclusiv înregistrarea diferenţelor de preţ:

- preţ de achiziţie standard = 3.000 kg x 2.000 lei/kg = 6.000.000 lei;
- preţ de achiziţie efectiv = 3.000 kg x 1.500 lei/kg = 4.500.000 lei;

- Diferenţe de preţ favorabile = 1.500.000 lei (în roşu);
- Cheltuieli de transport – aprovizionare = 500.000 lei (în negru);

Rulaj debitor cont 308 – Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale =
= 1.500.000 + 500.000 = 1.000.000 lei

Formula contabilă:

	%			
6.000.000	300 - Materii prime	=	401 – Furnizori	6.100.000
1.000.000	308 - Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale			
1.100.000	4426 - TVAd			

b) Reflectarea în contabilitate a consumului (ieşirilor) de materii prime:

Formula contabilă:

5.200.000	600 – Cheltuieli cu materii prime	=	300 – Materii prime	5.200.000

c) Reflectarea în contabilitate la sfârşitul lunii (perioadei de gestiune) a repartizării diferenţelor de preţ aferente materiilor prime ieşite.

- Determinarea coeficientului de repartizare a cheltuielilor:

Si_{308} = 100.000 lei (în roşu)
Rdp_{308} = 1.000.000 lei (în roşu)
Si_{300} = 1.000.000 lei
Rd_{300} = 6.000.000 lei

Rezultă:

$$Kr = \frac{Si_{308} + Rdp_{308}}{Si_{300} + Rd_{300}} \times 100 = \frac{100.000 + 1.000.000}{1.000.000 + 6.000.000} \times 100 =$$

$$= \frac{1.100.000}{7.000.000} \times 100 = 15,7\%$$

- Calculul diferenţelor de preţ de repartizat (Dp):

$$Dp = Rc_{300} \times Kr = 5.200.000 \times 15,7\ \% = \frac{5.200.000 \times 15,7}{100} = 816.400 \text{ lei}$$

- Reflectarea contabilă a diferenţelor de preţ repartizate asupra consumurilor de materii prime:

Formula contabilă:

816.400	600 – Cheltuieli cu materii prime	=	308 – Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale	816.400

Înregistrările contabile în cele două conturi se prezintă astfel:

D 300 – Materii prime **C**

Si = 1.000.000	–
6.000.000	5.200.000
Rd = 6.000.000	Rc = 5.200.000
Td = 7.000.000	Tc = 5.200.000
Sfd →	1.800.000

D 308 – Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale **C**

Si = 100.000	–
500.000	816.400
1.500.000	
Rd = 1.000.000	Rc = 816.400
Td = 1.100.000	Tc = 816.400
Sfd →	283.600

III. 4.1.2. Contabilitatea materiilor prime prin utilizarea metodei inventarului intermitent

Reflectarea contabilă a stocurilor de materii prime prin utilizarea metodei inventarului intermitent reprezintă o alternativă contabilă de reflectare a stocurilor pe care o au la dispoziţie unităţile patrimoniale.

În principiu, unităţile patrimoniale pot folosi în contabilizarea stocurilor de materii prime metoda inventarului intermitent, cu condiţia ca în contabilitatea de gestiune să fie utilizată metoda inventarului permanent (în cazul unităţilor mari), respectiv, extracontabil, în cazul unităţilor mici şi mijlocii.

Ieşirile de materii prime şi, respectiv, înregistrarea lor în contabilitate se realizează în baza inventarierii stocurilor la sfârşitul fiecărei perioade de gestiune (luni calendaristice), fiind determinate în baza următoarei relaţii de calcul:

$$E = S_i + I - S_f$$

în care:

- E - valoarea ieşirilor de materii prime în cursul perioadei de gestiune;
- S_i - valoarea stocului iniţial de materii prime;
- I - valoarea intrărilor de materii prime în cursul perioadei de gestiune;
- S_f - valoarea stocurilor finale la sfârşitul perioadei de gestiune, stabilite pe bază de inventariere.

Practic, prin metoda inventarului intermitent, în cursul perioadei de gestiune nu se mai utilizează contul ***300 – Materii prime***, acesta utilizându-se numai la începutul şi sfârşitul perioadei de gestiune.

În cursul perioadei, intrările de materii prime sunt contabilizate direct în contul ***600 – Cheltuieli privind materiile prime***, la preţul de achiziţie, de facturare sau prestabilit.

La modul concret, utilizarea inventarului intermitent în contabilizarea materiilor prime şi a stocurilor în general presupune parcurgerea următoarelor faze:

- În cursul perioadei de gestiune ***nu sunt utilizate conturile de stocuri***;
- Toate ***intrările de stocuri*** sunt consemnate direct în conturile de cheltuieli care reflectă stocul respectiv (în cazul materiilor prime, contul ***600 – Cheltuieli cu materiile prime***);
- La sfârşitul perioadei de gestiune ***se determină soldul final al stocurilor, prin inventariere***;

Tot la sfârşitul perioadei de gestiune ***se procedează la anularea stocului iniţial*** (de la începutul lunii), prin debitarea contului de cheltuieli şi creditarea contului de stocuri, concomitent cu înregistrarea în contabilitate a stocului final, determinat pe baza inventarului, prin debitarea contului de stocuri, cu soldul final şi creditarea contului de cheltuieli, cu valoarea soldului final.

EXEMPLE:

Exemplul 1. Un agent economic prezintă următoarea situaţie, în ceea ce priveşte stocul de materii prime, pentru luna ianuarie 2000:

- Stoc iniţial (S_i) = 3.000.000 lei;
- Intrări de materii prime în cursul lunii ianuarie (I) = 4.000.000 lei;
- $TVAd = 19\% = \frac{4.000.000 \times 19}{100} = 760.000$ lei;
- Stoc final (S_f) stabilit prin inventariere = 5.000.000 lei.

Atenţie ! – În baza O.U.G. nr. 215/1999, cota normală de impunere a TVA a fost redusă de la 22%, la 19%, iar, totodată, a fost eliminată cota redusă de impunere de 11%, pentru toate produsele şi serviciile practicându-se ***cota unică de 19%***, cu excepţia produselor şi serviciilor pentru export, unde se practică în continuare cota zero.

Reflectarea în contabilitate a acestor operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a intrărilor de materii prime:

Formula contabilă:

	%			
4.000.000	600 - Cheltuieli cu materiile prime	=	401 – Furnizori	4.760.000
760.000	4426 - TVAd			

b) Reflectarea în contabilitate a plăţii furnizorului de materii prime:

Formula contabilă:

4.760.000	401 – Furnizori	=	5121 – Conturi la bănci în lei	4.760.000

c) Reflectarea în contabilitate a anulării stocului iniţial, la sfârşitul perioadei de gestiune:

Formula contabilă:

3.000.000	401 – Furnizori	=	300 – Materii prime	3.000.000

d) Reflectarea în contabilitate a stocului final, rezultat în urma inventarierii făcute la sfârşitul perioadei de gestiune (lunii):

Formula contabilă:

5.000.000	300 – Materii prime	=	600 – Cheltuieli cu materiile prime	5.000.000

e) Ieşirile (consumurile) de materii prime (E) se determină în baza relaţiei de calcul cunoscute, respectiv:

$$E = S_i + I - S_f = 3.000.000 + 4.000.000 - 5.000.000 = 2.000.000 \text{ lei}$$

În urma operaţiilor efectuate, conturile ***300 – Materii prime*** şi ***600 – Cheltuieli cu materiile prime*** se prezintă astfel:

D 300 – Materii prime **C**

Si = 3.000.000	–
5.000.000	3.000.000
Rd = 5.000.000	Rc = 3.000.000
Td = 8.000.000	Tc = 3.000.000
Sfd →	5.000.000

D 308 – Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale **C**

Si = 100.000	–
4.000.000 3.000.000	5.000.000
Rd = 7.000.000	Rc = 5.000.000
Td = 7.000.000	Tc = 5.000.000
Sfd →	2.000.000

Exemplul 2. Un agent economic efectuează în anul 2000, luna februarie, următoarele operaţii:

- Stoc iniţial (Si) = 1.000.000 lei;

- Achiziţii de materii prime (I) = 5.000.000 lei;
- TVAd = 19% = $\frac{5.000.000 \times 19}{100}$ = 950.000 lei;

Total factură furnizor = 5.950.000 lei;

- Se dau în consum materii prime (E), conform bonului de consum, în valoare de 2.000.000 lei;
- La sfârşitul perioadei de gestiune, cu ocazia inventarierii, se constată un sold final (stoc faptic) = 3.000.000 lei.

Reflectarea în contabilitate a acestor operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate la deschiderea perioadei de gestiune (1 februarie) a anulării stocului iniţial:

Formula contabilă:

1.000.000	600 – Cheltuieli cu materiile prime	=	300 – Materii prime	1.000.000

b) Reflectarea în contabilitate a intrărilor (achiziţiilor) de materii prime:

Formula contabilă:

5.000.000	600 – Cheltuieli cu materiile prime	=	401 – Furnizori	5.950.000
950.000	4426 – TVAd			

c) Reflectarea în contabilitate a plăţii furnizorului:

Formula contabilă:

5.950.000	401 – Furnizori	=	5121 – Conturi la bănci în lei	5.950.000

d) Reflectarea în contabilitate a stocului final, la sfârşitul perioadei de gestiune, în baza inventarului:

Formula contabilă:

3.000.000	300 – Materii prime	=	600 – Cheltuieli cu materiile prime	3.000.000

e) La sfârşitul perioadei de gestiune se procedează la calcularea valorii ieşirilor (consumurilor) şi se închide contul de cheltuieli:

- Calculul valorii ieşirilor:

$$E = S_i + I - S_f = 1.000.000 + 5.000.000 - 3.000.000 = 3.000.000 \text{ lei}$$

- Situaţia contului de materii prime şi a contului de cheltuieli cu materii prime se prezintă astfel:

D 300 – Materii prime **C**

Si = 1.000.000	–
	1.000.000
3.000.000	
Rd = 3.000.000	Rc = 1.000.000
Td = 4.000.000	Tc = 1.000.000
Sfd ⟶	3.000.000

D 308 – Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale **C**

	1.000.000
5.000.000	
	3.000.000
Rd = 6.000.000	Rc = 3.000.000
Td = 6.000.000	Tc = 3.000.000
Sfd ⟶	3.000.000

- Reflectarea contabilă a închiderii contului de cheltuieli:

Formula contabilă:

3.000.000	121 – Profit şi pierderi	=	600 – Cheltuieli cu materiile prime	3.000.000

Atenţie ! Conform noului Plan de conturi general, aprobat în baza O.M.F. nr. 403/1999, materiile prime sunt reflectate cu ajutorul contului ***301 – Materii prime*** (s-a schimbat doar simbolul contului).

III. 4.1.3. Contabilitatea materialelor consumabile

Materialele consumabile reprezintă acea categorie de stocuri care participă sau ajută la procesul de fabricare sau de exploatare, fără a se regăsi, de regulă, în produsul finit.

Materialele consumabile cuprind următoarele categorii de bunuri:

- Materiale auxiliare;
- Combustibili;
- Materiale pentru ambalat;
- Piese de schimb;
- Seminţe şi materiale de plantat;
- Furaje;
- Alte materiale consumabile.

Evidenţa contabilă a materialelor consumabile se realizează cu ajutorul contului ***301 – Materiale consumabile***, cont sintetic de gradul I, care se dezvoltă în următoarele conturi sintetice de gradul II:

- **301 – Materiale consumabile**

  3011 - Materiale auxiliare
  3012 - Combustibili
  3013 - Materiale pentru ambalat
  3014 - Piese de schimb
  3015 - Seminţe şi materiale de plantat
  3016 - Furaje
  3018 - Alte materiale consumabile

Având în vedere că toate dezvoltările de gradul II ale contului ***301 – Materiale consumabile*** au acelaşi conţinut economic şi aceeaşi funcţie contabilă, prezentăm în continuare contul sintetic de gradul I:

Contul 301 - Materiale consumabile (*metoda inventarului permanent*)

- ***Conţinut economic:***
  - cont de active circulante materiale;

- ***Funcţia contabilă:***
  - cont de activ;

- ***Se debitează:***
  - cu valoarea la preţ de înregistrare a materialelor consumabile aduse ca aport la capitalul întreprinzătorului individual (108);
  - cu valoarea la preţ de înregistrare a materialelor consumabile aduse ca aport la capitalul social (456);
  - cu valoarea la preţ de înregistrare a materialelor consumabile aduse de la terţi (351, 401);
  - cu valoarea la preţ de înregistrare a materialelor consumabile achiziţionate de la furnizori cu factură (401);
  - cu valoarea la preţ de înregistrare a materialelor consumabile achiziţionate de la furnizori fără factură (408);
  - cu valoarea la preţ de înregistrare a materialelor consumabile primite de la grup (4511);
  - cu valoarea la preţ de înregistrare a materialelor consumabile primite de la unitatea de care aparţine subunitatea (481);
  - cu valoarea la preţ de înregistrare a materialelor consumabile primite de la o altă subunitate (482);

- cu valoarea la preţ de înregistrare a materialelor consumabile cumpărate din avansuri de trezorerie (542);
- cu valoarea la preţ de înregistrare a materialelor consumabile primite cu titlu gratuit (7718).

- ***Se creditează:***
  - cu valoarea la preţ de înregistrare a materialelor consumabile retrase din capitalul întreprinzătorului individual (108);
  - cu valoarea la preţ de înregistrare a materialelor consumabile trecute în categoria mărfurilor spre a fi vândute (371);
  - cu valoarea la preţ de înregistrare a materialelor consumabile date grupului (4511);
  - cu valoarea la preţ de înregistrare a materialelor consumabile date unităţii de care aparţine subunitatea (481);
  - cu valoarea la preţ de înregistrare a materialelor consumabile date altei subunităţi (482);
  - cu valoarea la preţ de înregistrare a materialelor consumabile date în consum (6011 - 6018);
  - cu valoarea la preţ de înregistrare a materialelor consumabile lipsă la inventar, imputabile sau neimputabile, precum şi a materialelor consumabile depreciate (6011 – 6018);
  - cu valoarea la preţ de înregistrare a materialelor consumabile date cu titlu gratuit (donaţii) sau distruse în urma unor calamităţi (6718).

- ***Soldul contului:***
  - sold final debitor, reprezentând valoarea la preţ de înregistrare a materialelor consumabile existente în stoc.

Conform legii, toate unităţile mari sunt obligate să folosească pentru contabilitatea sintetică ***metoda inventarului permanent***, în timp ce unităţile mici şi mijlocii pot utiliza şi ***metoda inventarului intermitent***.

În cazul utilizării metodei inventarului intermitent, contul ***301 – Materiale consumabile*** funcţionează astfel:

- ***Se debitează:***
  - numai la sfârşitul perioadei de gestiune, cu valoarea la preţ de înregistrare a materialelor consumabile existente în stoc, stabilite pe baza inventarului, prin creditul contului ***601 – Cheltuieli cu materialele consumabile***.

După cum se poate observa din prezentarea contului ***301 – Materiale consumabile***, consumul de materiale consumabile se înregistrează în contul ***601 – Cheltuieli cu materialele consumabile*** – cont sintetic de gradul I, care se dezvoltă în conturi sintetice de gradul II, pentru fiecare categorie de materiale consumabile, respectiv:

- **Contul 601 – Cheltuieli cu materialele consumabile:**

6011 - Cheltuieli cu materiale auxiliare

6012 - Cheltuieli privind combustibilii
6013 - Cheltuieli privind materialele pentru ambalat
6014 - Cheltuieli privind piesele de schimb
6015 - Cheltuieli privind semințele și materialele de plantat
6016 - Cheltuieli privind furajele
6018 - Cheltuieli privind alte materiale consumabile

Având în vedere că materialele consumabile evidențiate prin contul ***301 – Materiale consumabile*** şi dezvoltările sale de gradul II sunt înregistrate în contabilitate, la ***prețul efectiv de cumpărare*** sau la ***prețul standard***, ca şi în cazul materiilor prime, este utilizat contul de diferențe de preț, ***308 – Diferențe de preț la materii prime şi materiale***, cont rectificativ al valorii materiilor prime şi materialelor, care evidențiază celelalte cheltuieli componente ale ***costului de achiziție*** (cheltuieli suplimentare) cum ar fi:

- cheltuieli de transport – aprovizionare – manipulare;
- taxe vamale;
- diverse comisioane;
- taxe nedeductibile;
- alte diferențe între prețul standard şi prețul efectiv de cumpărare.

Contul ***308 – Diferențe de preț la materii prime şi materiale*** (prezentat anterior) este un cont rectificativ (prin creştere) al prețului de înregistrare al materiilor prime şi materialelor, care în principiu realizează două funcții:

- asigură colectarea celorlalte cheltuieli componente ale costului de achiziție aferente materiilor prime şi materialelor intrate în gestiunea firmei;
- asigură repartizarea proporțională, a cheltuielilor suplimentare asupra conturilor care au înregistrat consumurile de materii prime şi materiale consumabile, respectiv ieşirile de stocuri.

După ***conținutul economic,*** fiind un cont de activ, contul ***308 – Diferențe de preț la materii prime şi materiale*** funcționează în cazul materialelor consumabile, astfel:

- ***Se debitează*** cu cheltuielile de transport – aprovizionare – manipulare, taxe vamale, taxe nedeductibile, comisioane, precum şi cu diferențele dintre prețul standard şi prețul efectiv de cumpărare a materialelor consumabile;
- ***Se creditează*** cu diferențele de preț aferente materialelor consumabile ieşite din gestiune, sub forma consumului, transferurilor în categoria mărfurilor, lipsurilor neimputabile sau distrugerilor de materiale consumabile provocate de calamități;
- ***Soldul final*** al contului este debitor şi reflectă diferențele de preț aferente materialelor aflate în stoc.

Atenție ! Contul ***308 – Diferențe de preț la materii prime şi materiale*** poate fi tratat şi ca un cont bifuncțional, soldul creditor reflectând diferențele favorabile, iar soldul debitor reflectând diferențele nefavorabile existente.

Diferenţele de preţ la materialele consumabile se repartizează asupra valorii materialelor consumabile ieşite din gestiunea firmei, precum şi asupra stocurilor existente, cu ajutorul ***coeficientului de repartizare***, respectiv:

$$K_r = \frac{Si_{308} + Rdp_{308}}{Si_{301} + Rd_{301}} \times 100$$

în care:

K_r - coeficientul de repartizare a diferenţelor de preţ la materiale consumabile;

Si_{308} - soldul iniţial (la începutul lunii) al diferenţelor de preţ;

Rdp_{308} - diferenţele de preţ aferente intrărilor de materiale consumabile în timpul perioadei de gestiune (în cursul lunii);

Si_{301} - soldul iniţial al materialelor consumabile (stocul la începutul lunii);

Rd_{301} - rulajul debitor, respectiv valoarea intrărilor de materiale consumabile în cursul perioadei de gestiune.

Coeficientul de repartizare astfel calculat se înmulţeşte cu valoarea materialelor consumabile ieşite din gestiune, la preţ de înregistrare, iar rezultatul se înregistrează în conturile care reflectă materialele ieşite din gestiune, prin creditul contului ***308 – Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale***.

Rezultă:

$$Rc_{308} = Rc_{301} \times K_r$$

în care:

Rc_{308} - rulajul creditor al contului de diferenţe, adică diferenţele de preţ aferente intrărilor de materiale în cursul perioadei de gestiune;

Rc_{301} - rulajul creditor al contului de materiale, adică valoarea materialelor ieşite din gestiune în cursul perioadei;

K_r - coeficientul de repartizare a diferenţelor de preţ la materiale consumabile.

Desigur, contul ***308 – Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale*** se poate dezvolta în conturi analitice, astfel încât să reflecte fidel costul de achiziţie efectiv, pe fiecare categorie de materiale consumabile.

EXEMPLE:

A - Reflectarea contabilă a operaţiilor economice cu materiale consumabile, prin folosirea metodei inventarului permanent

A_1 - *Reflectarea în contabilitate a materialelor consumabile, evaluate la costul de achiziţie:*

1. Reflectarea contabilă a achiziţiilor de materiale consumabile de la furnizori:

- preţ de achiziţie = 5.000.000 lei
- cheltuieli de transport-aprovizionare = 200.000 lei

- TVAd = 19 % $\frac{(5.000.000 + 200.000) \times 19}{100}$ = 988.000 lei

- Total factură furnizor = 5.200.000 + 988.000 = 6.188.000 lei

Formula contabilă:

	%			
5.200.000	301 – Materiale consumabile	=	401 – Furnizori materiile prime	6.188.000
988.000	4426 - TVAd			

2. Reflectarea în contabilitate a materialelor consumabile aduse ca aport la capitalul individual:

- Valoarea materialelor consumabile aduse ca aport la capitalul individual = 5.000.000 lei;

Formula contabilă:

5.000.000	301 – Materiale consumabile	=	108 – Contul întreprinzătorului individual	5.000.000

3. Reflectarea contabilă a materialelor consumabile retrase din capitalul întreprinzătorului individual (5.000.000 lei):

Formula contabilă:

5.000.000	108 - Contul întreprinzătorului individual	=	301 – Materiale consumabile	5.000.000

4. Reflectarea în contabilitate a materialelor consumabile aduse ca aport la capitalul social al unei firme:

- Aport de materiale consumabile = 5.000.000 lei;

Reflectarea contabilă a aportului de materiale consumabile la capitalul social al unei firme presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea contabilă a subscrierii materialelor la capitalul social:

Formula contabilă:

5.000.000	456 – Decontări cu asociaţii privind capitalul	=	1011 – Capital subscris nevărsat	5.000.000

b) Reflectarea contabilă a virării efective a materialelor la capitalul social, evaluate la valoarea de aport:

Formula contabilă:

5.000.000	301 – Materiale consumabile	=	456 – Decontări cu asociaţii privind capitalul	5.000.000

c) Reflectarea contabilă a constituirii capitalului social:

Formula contabilă:

5.000.000	1011– Capital subscris nevărsat	=	1012 – Capital subscris vărsat	5.000.000

5) Reflectarea în contabilitate a materialelor consumabile achiziţionate de la furnizori, fără factură, pe baza avizului de expediere:

- Materiale achiziţionate = 5.000.000 lei
- TVAd = 19 % = $\frac{5.000.000 \times 19}{100}$ = 950.000 lei

Total = 5.950.000 lei

Formula contabilă:

%				
5.000.000	301– Materiale consumabile	=	408 – Furnizori - facturi nesosite	5.000.000
950.000	4428 - TVAn			

- La primirea facturii de la furnizori se fac următoarele înregistrări contabile:

5.000.000	408 – Furnizori - facturi nesosite	=	401 – Furnizori	5.000.000

Respectiv:

950.000	4426 - TVAd		4428 – TVAn	950.000

- Reflectarea în contabilitate a achitării facturii furnizorului:

5.950.000	401 – Furnizori	=	5121 – Conturi la bănci în lei	5.950.000

6. Reflectarea în contabilitate a intrărilor de materiale consumabile, cu titlu gratuit, evaluate la 5.000.000 lei:

Formula contabilă:

5.000.000	301– Materiale consumabile	=	7718 – Alte venituri excepționale din operații de gestiune	5.000.000

7. Reflectarea în contabilitate a materialelor consumabile intrate în gestiune de la grup, unități sau subunități:

- intrări de materiale de la grup = 4.000.000 lei
- intrări de materiale de la unități = 2.000.000 lei
- intrări de materiale de la subunități = 3.000.000 lei

Formula contabilă:

				%
9.000.000	301– Materiale consumabile	=	451 – Decontări în cadrul grupului	4.000.000
			481 – Decontări între unitate şi subunități	2.000.000
			482 – Decontări între subunități	3.000.000

8. Reflectarea în contabilitate a materialelor consumabile achiziționate din avansuri de trezorerie:

- achiziții de materiale = 5.000.000 lei
- TVAd = 950.000 lei

Total = 5.950.000 lei

Formula contabilă:

	%			
5.000.000		301 – Materiale consumabile	= 542 – Avansuri de trezorerie	5.950.000
950.000		4426 – TVAd		

1. Reflectarea în contabilitate a materialelor intrate în gestiune de la terţi, în valoare de 5.000.000 lei, care au suferit anumite operaţii de prelucrare – recondiţionare facturate la 1.000.000 lei:

• Reflectarea contabilă a intrării materialelor de la terţi:

5.000.000		301 – Materiale consumabile	= 351 – Materii şi materiale aflate la terţi	5.000.000

• Reflectarea contabilă a prelucrărilor – recondiţionărilor efectuate de terţi:

- Valoarea prestaţiei = 1.000.000 lei

$$\text{- TVAd} = 19\,\% = \frac{1.000.000 \times 19}{100} = 190.000 \text{ lei}$$

Total factură furnizor (prestator) = 1.190.000 lei

Formula contabilă:

	%			
1.000.000		301 – Materiale consumabile	= 401 – Furnizori	1.190.000
190.000		4426 – TVAd		

10. Reflectarea în contabilitate a plusului de inventar la materiale consumabile (1.000.000 lei):

Formula contabilă:

	%			
1.000.000		301 – Materiale consumabile	= 601 – Cheltuieli cu materiale consumabile	1.000.000

sau:

1.000.000		601 – Cheltuieli cu materiale consumabile	= 301 – Materiale consumabile	1.000.000

11. Reflectarea în contabilitate a cheltuielilor de transport – aprovizionare – manipulare, legate de materialele consumabile, în sumă de 2.000.000 lei, facturate de furnizori:

- Total cheltuieli = 2.000.000 lei
- TVAd = 19 % = $\frac{2.000.000 \times 19}{100}$ = 380.000 lei

Total factură = 2.380.000 lei

Formula contabilă:

	%			
2.000.000		301 – Materiale consumabile	= 401 – Furnizori	2.380.000
380.000		4426 - TVAd		

12. Reflectarea în contabilitate a lipsurilor de materiale consumabile, neimputabile (inclusiv perisabilități), în valoare de 5.000.000 lei:

a) Reflectarea în contabilitate a lipsurilor de materiale incluse în cheltuieli (neimputabile):

Formula contabilă:

5.000.000		601 – Cheltuieli cu materiale consumabile	= 301 – Materiale consumabile	5.000.000

b) Reflectarea contabilă a TVA colectată aferentă materialelor lipsă neimputabile:

- materiale lipsă neimputabile = 5.000.000 lei
- TVAc = 19% = 950.000 lei

Total valoare de înlocuire = 5.950.000 lei

Formula contabilă:

950.000		635 – Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	= 4427 – TVAc	950.000

13. Reflectarea în contabilitate a lipsurilor de materiale consumabile, imputabile, în valoare de 5.000.000 lei:

a) Reflectarea în contabilitate a lipsurilor de materiale:

Formula contabilă:

5.000.000	601 – Cheltuieli cu materiale consumabile	=	301 – Materiale consumabile	5.000.000

b) Reflectarea în contabilitate a imputării contravalorii materialelor lipsă unui salariat al firmei:

- materiale lipsă la inventar = 5.000.000 lei
- TVAc = 19% = 950.000 lei

Total valoare de înlocuire = 5.950.000 lei

Formula contabilă:

5.950.000	4282 – Alte creanțe în legătură cu personalul	=	758 – Alte venituri % din exploatare	5.000.000
			4427 – TVAc	950.000

- Dacă imputarea materialelor consumabile era suportată de o persoană fizică sau juridică din afara firmei, în locul contului ***4282 – Alte creanțe în legătură cu personalul,*** se utilizează contul ***461 – Debitori diverşi,*** respectiv:

5.950.000	461 – Debitori diverşi	=	758 – Alte venituri % din exploatare	5.000.000
			4427 – TVAc	950.000

14. Reflectarea în contabilitate a pierderilor din calamități naturale cu valoarea la preț de înregistrare de 5.000.000 lei:
    - pierderi din calamități = 5.000.000 lei
    - TVAc = 19 % = 950.000 lei

Total valoare de înlocuire = 5.950.000 lei

a) Scăderea din gestiune:

5.000.000	6718 – Alte cheltuieli excepționale privind operațiile de gestiune	=	301 – Materiale consumabile	5.000.000

b) Reflectarea contabilă a TVA colectată:

950.000	635– Cheltuieli cu alte impozite taxe şi vărsăminte asimilate	=	4427 – TVAc	950.000

15. - Reflectarea în contabilitate a materialelor consumabile ieşite prin donaţie, cu valoarea la preţ de înregistrare de 5.000.000 lei:

- Materiale donate = 5.000.000 lei
- TVAc = 19 % = 950.000 lei

Total valoare de înlocuire = 5.950.000 lei

a) Reflectarea contabilă a materialelor donate:

5.000.000	6718 – Alte cheltuieli excepţionale privind operaţiile de gestiune	=	301 – Materiale consumabile	5.000.000

b) Reflectarea contabilă a TVA colectată:

950.000	635– Cheltuieli cu alte impozite taxe şi vărsăminte asimilate	=	4427 – TVAc	950.000

16. Reflectarea în contabilitate a materialelor consumabile trecute în categoria mărfurilor, pentru a fi valorificate ca atare (5.000.000 lei):

5.000.000	371 – Mărfuri	=	301 – Materiale consumabile	5.000.000

17. Reflectarea în contabilitate a materialelor consumabile cu valoarea la preţ de înregistrare de 5.000.000 lei, trimise spre prelucrare sau recondiţionare la terţi:

Formula contabilă:

5.000.000	351 – Materii şi materiale aflate la terţi	=	301 – Materiale consumabile	5.000.000

18. Reflectarea în contabilitate a achiziţionării de combustibil lichid prin intermediul bonurilor – cantităţi fixe (BCF), în valoare de 5.000.000 lei:

a) Reflectarea în contabilitate a cumpărării bonurilor cantităţi fixe (BCF) de la furnizorul de combustibil:

- Valoarea BCF = 5.000.000 lei
- TVAc = 19 % = 950.000 lei

Total factură furnizor = 5.950.000 lei

Formula contabilă:

	%				
5.000.000		5328 – Alte valori	=	401 – Furnizori	5.950.000
950.000		4426 - TVAd			

b) Reflectarea în contabilitate a recepţiei combustibilului pe bază de BCF:

Formula contabilă:

5.000.000		301 – Materiale consumabile	=	5328 – Alte valori	5.000.000

18. Reflectarea în contabilitate a consumului de materiale consumabile în activităţile economice desfăşurate de firmă (5.000.000 lei):

5.000.000		601 – Cheltuieli cu materiale consumabile (în structură)	=	301 – Materiale consumabile (în structură)	5.000.000

A 2 – *Reflectarea contabilă a operaţiilor economice cu materiale consumabile evaluate la preţul standard (prestabilit)*

În reflectarea contabilă a materialelor consumabile evaluate la preţul standard (prestabilit) se impune şi folosirea contului ***308 – Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale***.

1. Un agent economic prezintă următoarea situaţie privind materialele consumabile în luna februarie 2000:
   - Stoc iniţial (la începutul lunii) de materiale consumabile înregistrate în contabilitate la preţul standard (prestabilit) = = 3.000 kg x 5.000 lei/kg = 15.000.000 lei;
   - Diferenţe de preţ favorabile existente la începutul lunii = 500.000 lei;

a) Intrări de materiale în cursul perioadei de gestiune:

- În cursul perioadei de gestiune (lunii) agentul economic se aprovizionează cu materiale consumabile astfel:
  - la data de 8 februarie 2000 agentul economic se aprovizionează cu materiale consumabile de la furnizori astfel:

• preț de facturare = 1.000 kg x 4.000 lei/kg = 4.000.000 lei
• cheltuieli de transport – manipulare facturate = 200.000 lei

$$TVAd = \frac{4.200.000 \times 19}{100} = 798.000 \text{ lei}$$

- Prețul prestabilit = 5.000 lei/kg

b) Ieşiri (consumuri) de materiale consumabile în cursul perioadei de gestiune:

- Materiale consumabile date în consum, cu valoare la preț prestabilit = = 2.000 kg x 5.000 lei/kg = 10.000.000 lei;

c) Sold final (la sfârşitul lunii) de materiale consumabile = 10.000.000 lei;

Reflectarea în contabilitate a acestor operații presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a intrărilor de materiale consumabile în cursul perioadei de gestiune, inclusiv înregistrarea diferențelor de preț aferente:

- preț de achiziție standard (prestabilit) = 1.000 kg x 5.000 lei/kg = 5.000.000 lei

Atenție ! – Cu toate că prețul efectiv de cumpărare (prețul de facturare) a fost de 4.000 lei/kg, se calculează şi prețul standard (5.000 lei/kg), tocmai pentru a se cunoaşte nivelul diferențelor de preț.

- Preț de achiziție efectiv (preț de facturare) = 1.000 kg x 4.000 lei/kg = 4.000.000 lei;

Diferențele de preț favorabile = 5.000.000 - 4.000.000 = 1.000.000 lei

Atenție ! Diferența de preț favorabilă se trece cu ***sumele în roşu*** sau ***în chenar*** (1.000.000).

- Cheltuieli de transport – manipulare aferente aprovizionării din cursul perioadei = = 200.000 lei;

Atenţie ! Cheltuielile de transport – aprovizionare – manipulare sunt cheltuieli efective şi ele se trec cu ***sumele în negru***.

Se observă însă că pentru diferenţele de preţ, atât cele favorabile (înscrise în roşu), cât şi cele care măresc valoarea stocurilor, cum sunt cheltuielile de transport (înscrise în negru), contabilitatea utilizează un singur cont, respectiv ***308 – Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale***, care în structurile lui componente se calculează prin scăderea sumelor trecute în roşu, din cele trecute în negru.

• Astfel rulajul debitor al contului ***308 – Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale*** se calculează astfel:

$$Rd_{308} = \boxed{1.000.000} + 200.000 = \boxed{800.000}$$

• Formula contabilă de intrare în gestiune a materialelor consumabile în cursul perioadei de gestiune:

	%			
5.000.000	301 – Materiale consumabile	=	401 – Furnizori	4.998.000
800.000	308 – Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale			
798.000	4426 - TVAd			

b) Reflectarea contabilă a plăţii furnizorului:

Formula contabilă:

4.998.000	401 – Furnizori	=	5121 – Conturi la bănci în lei	4.998.000

c) Reflectarea în contabilitate a ieşirilor (consumului) de materiale consumabile în cursul perioadei de gestiune:

• Valoarea ieşirilor la preţ standard (prestabilit) = 2.000 kg x 5.000 lei/kg = 10.000.000 lei

Formula contabilă:

10.000.000	601 – Cheltuieli cu materiale consumabile	=	301 – Materiale consumabile	10.000.000

d) La sfârşitul perioadei de gestiune (28 februarie 2000) se procedează la repartizarea diferenţelor de preţ aferente materialelor consumabile date în consum:

- Determinarea coeficientului de repartizare a diferenţelor de preţ (Kr):

$$Kr = \frac{Si_{308} + Rd.p._{308}}{Si_{301} + Rd_{301}} \times 100$$

Atenţie ! Rulajul diferenţelor de preţ în cursul perioadei de gestiune (Rd.p.308) poate fi rulajul creditor sau debitor al contului ***308 – Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale***, care înregistrează în credit diferenţele favorabile şi în debit, diferenţele nefavorabile.

Rezultă:

$$Kr = \frac{\boxed{500.000} + (\boxed{1.000.000} + 200.000)}{15.000.000 + 5.000.000} \times 100$$

$$= \frac{\boxed{500.000} + \boxed{800.000}}{15.000.000 + 5.000.000} \times 100 = \frac{1.300.000}{20.000.000} \times 100 = 6,5\ \%$$

- Determinarea diferenţelor de preţ aferente ieşirilor de materiale consumabile:

$$Dp = Rc_{301} \times Kr$$

în care:

Dp - diferenţele de preţ aferente ieşirilor (consumurilor) de materiale consumabile;
Rc_{301} - rulajul creditor al contului ***301 – Materiale consumabile***, adică valoarea ieşirilor (consumurilor) de materiale consumabile;
Kr - coeficientul de repartizare al diferenţelor de preţ.

Această relaţie de calcul mai poate fi scrisă şi sub forma:

$$Rc_{308} = Rc_{301} \times Kr$$

în care:

Rc_{308} - rulajul creditor al contului ***308 – Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale.***

Rezultă:

- Ieşiri (consumuri de materiale consumabile) = 2.000 kg x 5.000 lei/kg
  = 10.000.000 lei

$$Dp\ (Rc_{308}) = Rc_{301} \times Kr = 10.000.000 \times 6{,}5\ \% =$$

$$= \frac{10.000.000 \times 6{,}5}{100} = 650.000 \text{ lei}$$

Diferențele de preț în sumă de 650.000 lei se repartizează asupra ieşirilor (consumului) de materiale consumabile, cu ajutorul următoarei ***formule contabile***, cu sumele trecute ***în roşu***.

650.000	601 – Cheltuieli cu materiale consumabile	=	308 – Diferențe de preț la materii prime şi materiale	650.000

Situația celor două conturi, respectiv ***301 – Materiale consumabile*** şi ***308 – Diferențe de preț la materii prime şi materiale***, se prezintă astfel:

D 301 – Materiale consumabile **C**

Si = 15.000.000	–
5.000.000	10.000.000
Rd = 5.000.000	Rc = 10.000.000
Td = 20.000.000	Tc = 10.000.000
Sfd = 10.000.000	→ 10.000.000

D 308 – Diferențe de preț la materii prime şi materiale **C**

Si = 500.000	3.000.000
1.000.000	
200.000	650.000
Rd = 800.000	Rc = 650.000
Td = 1.300.000	Tc = 650.000
Sfd = 650.000	→ 650.000

e) Soldul final al contului de materiale consumabile se determină după relația:

$$S_f = S_i + I - E = 15.000.000 + 5.000.000 - 10.000.000 = 10.000.000 \text{ lei}$$

A_3 – *Reflectarea contabilă a operațiilor economice cu materiale consumabile, evaluate la prețul de facturare al furnizorului*

Specifică în reflectarea contabilă a operațiilor economice cu materiale consumabile este, de asemenea, utilizarea contului ***308 – Diferențe de preț la materii prime şi materiale***, care înregistrează toate cheltuielile de transport – aprovizionare – manipulare, aferente materialelor consumabile intrate în gestiune.

De asemenea, la sfârşitul perioadei de gestiune, cheltuielile de transport – aprovizionare – manipulare sunt repartizate asupra ieşirilor (consumurilor) de materiale consumabile, utilizându-se în acest sens coeficientul de repartizare (Kr).

Pentru demonstraţie prezentăm următorul exemplu:

• Un agent economic prezintă următoarea situaţie în ceea ce priveşte materialele consumabile, pe luna februarie 2000:

a) Sold iniţial:

- sold iniţial de materiale consumabile (Si) = 3.000.000 lei;
- cheltuieli de transport – aprovizionare – manipulare aferente soldului iniţial (diferenţe de preţ) = 100.000 lei;

b) Intrări de materiale în cursul perioadei de gestiune:

- intrări de materiale la preţ de facturare = 5.000.000 lei;
- cheltuieli de transport – aprovizionare = 1.000.000 lei;

Total = 6.000.000 lei

$$\bullet\ TVAd = 19\,\% = \frac{6.000.000 \times 19}{100} = 1.140.000 \text{ lei}$$

Total factură furnizor = 6.000.000 + 1.140.000 = 7.140.000 lei

c) Ieşiri (consumuri) de materiale consumabile în cursul perioadei de gestiune, la preţul de facturare (E) = 4.000.000 lei.

d) Soldul final al contului de materiale consumabile = 4.000.000 lei.

Reflectarea în contabilitate a acestor operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

1. Reflectarea în contabilitate a materialelor consumabile recepţionate de la furnizor:

- materiale consumabile = 5.000.000 lei
- cheltuieli de transport-aprovizionare = 1.000.000 lei
- TVAd = 19 % = 1.140.000 lei

Total factură furnizor = 7.140.000 lei

Formula contabilă

	%			
5.000.000		301 – Materiale consumabile	= 401 – Furnizori	7.140.000
1.000.000		308 – Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale		
1.140.000		4426 - TVAd		

2. Reflectarea în contabilitate a plăţii furnizorului:

Formula contabilă:

7.140.000	401 – Furnizori	=	5121 – Conturi la bănci în lei	7.140.000

3. Reflectarea în contabilitate a ieşirilor (consumului) de materiale consumabile:

Formula contabilă:

4.000.000	601 – Cheltuieli cu materiale consumabile	=	301 – Materiale consumabile	4.000.000

4. Reflectarea în contabilitate a diferenţelor de preţ (cheltuieli de transport – aprovizionare - manipulare) aferente materialelor consumabile ieşite (consumate) din gestiune:

- Determinarea coeficientului de repartizare a diferenţelor de preţ:

$$Kr = \frac{Si_{308} + Rd.p._{308}}{Si_{301} + Rd_{301}} \times 100 = \frac{100.000 + 1.000.000}{3.000.000 + 5.000.000} \times 100 =$$

$$= \frac{1.100.000}{8.000.000} \times 100 = 13,8\%$$

- Reflectarea diferenţelor de preţ (Dp) asupra materialelor consumabile ieşite din gestiune (consumate):

$$Dp\ (Rc_{308}) = Rc_{301} \times Kr = 4.000.000 \times 13,8\ \% = \frac{4.000.000 \times 13,8}{100} = 552.000 \text{ lei}$$

Formula contabilă de reflectare a cheltuielilor (diferenţelor) repartizate:

552.000	601 – Cheltuieli cu materiale consumabile	=	308 – Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale	552.000

- Situaţia celor două conturi la sfârşitul perioadei de gestiune se prezintă astfel:

D	301 – Materiale consumabile	C
Si = 3.000.000		-
	5.000.000	
		4.000.000
Rd = 5.000.000		Rc = 4.000.000
Td = 8.000.000		Tc = 4.000.000
Sfd = 4.000.000		→ 4.000.000

D	308 – Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale	C
Si = 100.000		-
	1.000.000	
		552.000
Rd = 1.000.000		Rc = 552.000
Td = 1.100.000		Tc = 552.000
Sfd = 548.000		→ 548.000

5. Determinarea soldului final al materialelor consumabile se poate realiza şi în baza următoarei relaţii de calcul:

$$Sf = Si + I - E = 3.000.000 + 5.000.000 - 4.000.000 = 4.000.000 \text{ lei}$$

B. Reflectarea contabilă a operaţiilor economice cu materiale consumabile, prin utilizarea metodei inventarului intermitent

Potrivit acestei metode de înregistrare contabilă, intrările şi ieşirile de stocuri se înregistrează pe baza documentelor primare sau centralizatoare, direct în conturile de cheltuieli, cu stocurile respective, la costul de achiziţie sau preţul stabilit în funcţie de valoarea de utilitate.

Aşa cum s-a mai făcut precizarea, în cazul utilizării metodei inventarului intermitent, conturile de stocuri se folosesc numai la începutul şi sfârşitul perioadei de gestiune, în cursul acesteia ieşirile de stocuri prin consum sau vânzare nefiind contabilizate.

De asemenea, încă o dată facem precizarea că metoda inventarului intermitent poate fi utilizată numai în cazul întreprinderilor mici şi mijlocii, unde managementul firmei are posibilitatea de urmărire şi control direct al gestiunii şi mişcării stocurilor.

EXEMPLE:

Exemplul 1. Un agent economic care utilizează metoda inventarului intermitent prezintă următoarea situaţie în ceea ce priveşte materialele consumabile:

- Stoc iniţial (Si) = 4.000.000 lei;
- Achiziţii de materiale consumabile în cursul perioadei de gestiune = 7.000.000 lei;
- $TVAd = 19\% = \frac{7.000.000 \times 19}{100} = 1.330.000$ lei;
- Stoc final de materiale consumabile stabilit prin inventar (Sf) = 5.000.000 lei;

Reflectarea în contabilitate a acestor operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în cursul perioadei de gestiune a achiziţiei de materiale consumabile la preţul de facturare, ca o cheltuială:

Formula contabilă:

	%			
7.000.000	601 – Cheltuieli cu materiale consumabile	=	401 – Furnizori	8.330.000
1.330.000	4426 - TVAd			

b) La sfârşitul perioadei de gestiune se reflectă variaţia stocului (sold iniţial – sold final) prin următoarele operaţiuni şi înregistrări contabile:

- Se procedează la anularea stocului iniţial:

Formula contabilă:

4.000.000	601 – Cheltuieli cu materiale consumabile	=	301 – Materiale consumabile	4.000.000

- Se stabileşte prin inventariere stocul final de materiale consumabile, se evaluează la preţul zilei şi se preia în contul ***301 – Materiale consumabile***, diminuându-se cheltuielile cu materialele consumabile.

Pornind de la formula balanţieră de bază:

$$Si + I = E + Sf$$

în care:

Si - sold iniţial (la începutul perioadei de gestiune);
I - intrări (achiziţii);
E - ieşiri (desfaceri, consumuri, vânzări);
Sf - sold final (la sfârşitul perioadei de gestiune).

Se pot determina atât ieşirile (consumurile), cât şi soldul final, respectiv:

- E = Si + I - Sf = 4.000.000 + 7.000.000 - 5.000.000 = 6.000.000 lei
- Sf = Si + I - E = 4.000.000 + 7.000.000 - 6.000.000 = 5.000.000 lei

Formula contabilă de preluare a soldului final (stoc final) în contul de materiale consumabile:

5.000.000	301 – Materiale consumabile	=	601 – Cheltuieli cu materiale consumabile	5.000.000

sau:

5.000.000	601 - Cheltuieli cu materiale consumabile	=	301 – Materiale consumabile	5.000.000
în roşu				în roşu

c) – Soldul final de materiale consumabile al perioadei de gestiune curente devine sold iniţial al perioadei următoare de gestiune, când este preluat ca o cheltuială, aşa cum s-a arătat la începutul exerciţiului, prin formula contabilă:

5.000.000	601 – Cheltuieli cu materiale consumabile	=	301 – Materiale consumabile	5.000.000

Atenţie ! În cazul utilizării metodei inventarului intermitent achiziţiile de stocuri sunt considerate cheltuieli, încă din momentul angajării lor (primirea facturii), indiferent de data consumului sau revânzării stocului achiziţionat.

Exemplul 2. Un agent economic care utilizează metoda inventarului permanent prezintă următoarea situaţie contabilă în ceea ce priveşte materialele consumabile.

- Intrări (achiziţii) de materiale consumabile în cursul perioadei de gestiune = = 8.000.000 lei;
- Cheltuieli de transport – aprovizionare aferente intrărilor de materiale consumabile = = 1.000.000 lei;

Total cheltuieli = 8.000.000 + 1.000.000 = 9.000.000 lei

- $TVAd = 19\% = \frac{9.000.000 \times 19}{100} = 1.710.000$ lei

Total factură furnizor = 9.000.000 + 1.710.000 = 10.710.000 lei

- Sold final = 2.000.000 lei

Atenţie ! Cheltuielile de transport – aprovizionare – manipulare, comisioane şi alte taxe nedeductibile se înregistrează direct pe conturile de cheltuieli unde au fost contabilizate materialele consumabile (contul ***601 – Cheltuieli cu materiale consumabile***).

a) Reflectarea în contabilitate a intrărilor de materiale consumabile:

Formula contabilă:

	%			
9.000.000	601 – Cheltuieli cu materiale consumabile	=	401 – Furnizori	10.710.000
1.710.000	4426 - TVAd			

b) Reflectarea în contabilitate a plății furnizorului:

Formula contabilă:

10.710.000	401 – Furnizori	=	5121 – Conturi la bănci în lei	10.710.000

c) La sfârşitul perioadei de gestiune se procedează la inventarierea stocurilor de materiale consumabile, stocul final, respectiv soldul lor final, fiind înregistrat în debitul contului de materiale consumabile, cu diminuarea corespunzătoare a cheltuielilor cu materiale consumabile.

Formula contabilă:

2.000.000	301 – Materiale consumabile	=	601 – Cheltuieli cu materiale consumabile	2.000.000

d) Valoarea materialelor consumabile ieşite (date în consum sau vândute) se poate determina extracontabil, în baza relației:

$$E = Si + I - Sf = 0 + 9.000.000 - 2.000.000 = 7.000.000 \text{ lei}$$

e) La începutul următoarei perioade de gestiune, soldul final al perioadei de gestiune precedente devine sold inițial, făcându-se următoarea înregistrare contabilă:

2.000.000	601 – Cheltuieli cu materiale consumabile	=	601 – Materiale consumabile	2.000.000

Atenţie ! Exemplificările prezentate reprezintă varianta de bază a metodei inventarului intermitent, cunoscută şi sub denumirea de ***varianta înregistrării direct pe cheltuieli a materialelor intrate în gestiune şi trecerea în conturile de materiale a soldului final (materialele neconsumate), stabilite prin inventariere.***

În practica contabilă se mai foloseşte o variantă a metodei inventarului intermitent, cunoscută sub numele de ***varianta cumulării pe stoc a materialelor intrate în gestiune (aprovizionate) şi descărcarea gestiunii la sfârşitul perioadei de gestiune (exerciţiului financiar),*** variantă pe care o prezentăm în continuare.

B $_1$ – *Metoda inventarului intermitent în varianta cumulării pe stoc a materialelor intrate în gestiune (aprovizionate) şi descărcarea gestiunii la sfârşitul perioadei de gestiune (exerciţiului financiar)*

Această variantă de aplicare a metodei inventarului intermitent constă în debitarea conturilor de stocuri, pe măsura intrării materialelor, precum şi a contului de diferenţe de preţ, cu cheltuielile de transport – aprovizionare şi celelalte cheltuieli aferente intrărilor de materiale.

Ieşirile de materiale, respectiv consumurile pentru exploatare se reflectă în contabilitate numai la sfârşitul perioadei de gestiune (exerciţiului financiar), în urma inventarierii şi evaluării stocurilor de materiale rămase neconsumate (soldurile finale).

Determinarea ieşirilor (consumurilor de materiale) din gestiune se face la preţul de înregistrare, în baza relaţiei de calcul cunoscute, respectiv:

$$E = Si + I - Sf$$

în care:

E - valoarea la preţ de înregistrare a ieşirilor (consumurilor) de materiale.

În ceea ce priveşte materialele consumabile, relaţia de calcul prezentată se poate scrie şi în felul următor:

$$Rc_{301} = Si_{301} + Rd_{301} - Sf_{301}$$

în care:

Rc_{301} - rulajul creditor al contului 301 – Materiale consumabile;
Si_{301} - soldul iniţial al contului de materiale;
Rd_{301} - rulajul debitor al contului de materiale, respectiv intrările din cursul perioadei de gestiune;
Sf_{301} - soldul final debitor al contului de materiale, rezultat în urma inventarierii stocului de materiale.

EXEMPLE:

Exemplul 1. Un agent economic care utilizează metoda inventarului intermitent, în varianta cumulării pe stoc a materialelor aprovizionate şi descărcarea gestiunii la finele perioadei de gestiune (exerciţiului financiar), prezintă următoarea situaţie:

- sold iniţial de materiale consumabile = 2.000.000 lei
- diferenţe de preţ aferente soldului iniţial = 100.000 lei
- intrări de materiale consumabile = 4.000.000 lei
- cheltuieli de transport – aprovizionare = 500.000 lei

Total = 4.500.000 lei

- TVAd = 19 % = $\frac{4.500.000 \times 19}{100}$ = 855.000 lei

Total factură furnizor = 4.500.000 + 855.000 = 5.355.000 lei

- Sold final rezultat în urma inventarierii = 1.000.000 lei

Reflectarea în contabilitate a acestor operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a intrărilor (achiziţiilor) de materiale consumabile:

Formula contabilă:

	%			
4.000.000	301 – Materiale consumabile	=	401 – Furnizori materiale consumabile	5.355.000
500.000	308 – Diferenţe de preţ la materiale consumabile			
855.000	4426 - TVAd			

b) Reflectarea în contabilitate a plăţii furnizorului:

Formula contabilă:

5.355.000	401 – Furnizori	=	5121 – Conturi la bănci în lei	5.355.000

c) Reflectarea în contabilitate a consumurilor (ieşirilor) de materiale:

- Determinarea consumurilor la preţ de înregistrare:

$$E = Si + I = Sf$$

sau:

$$Rc_{301} = Si_{301} + Rd_{301} - Sf_{301} = 2.000.000 + 4.000.000 - 1.000.000 = 5.000.000 \text{ lei}$$

- Reflectarea contabilă a consumului de materiale:

5.000.000	601 – Cheltuieli cu materiale consumabile	=	301 – Materiale consumabile	5.000.000

d) Reflectarea în contabilitate a repartizării diferenţelor de preţ asupra materialelor ieşite (date în consumul de exploatare):

- Determinarea coeficientului de repartizare a diferenţelor de preţ (Kr):

$$Kr = \frac{Si_{308} + Rd_{p308}}{Si_{301} + Rd_{301}} \times 100 = \frac{100.000 + 500.000}{2.000.000 + 4.000.000} \times 100 = 10,0\%$$

- Repartizarea diferenţelor de preţ asupra materialelor date în consum:

$$Dp = E \times Kr$$

sau

$$Rc_{308} = Rc_{301} \times Kr$$

Rezultă:

$$Dp = E \times Kr = 5.000.000 \times 10\,\% = \frac{5.000.000 \times 10}{100} = 500.000 \text{ lei}$$

Formula contabilă:

500.000	601 – Cheltuieli cu materiale consumabile	=	308 – Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale	500.000

III. 4.1.3.1. Reflectarea în contabilitate a materiilor prime şi materialelor consumabile respinse la recepţie

Conform legislaţiei economice şi contabile, în situaţiile în care ***comisiile de recepţie*** constituite la nivelul agenţilor economici constată că loturile de materii prime şi materiale consumabile nu corespund clauzelor contractuale, acestea sunt obligate să completeze documentul ***„Notă de recepţie şi constatare de diferenţe“*** în care se consemnează bunurile respinse calitativ sau diferenţele cantitative constatate.

Până la lămurirea situaţiei cu furnizorul bunurilor, materiile prime şi materialele consumabile sunt preluate de beneficiar în custodie sau la păstrare şi ţinute la dispoziţia furnizorului, fiind totodată evidenţiate în debitul contului de ordine şi evidenţă, ***8033 – Valori materiale primite în păstrare sau custodie***, cont în afara bilanţului.

Alternativele de rezolvare a acestei situaţii sunt două, respectiv:

1. Furnizorul de materii prime sau materiale consumabile procedează la recondiţionarea bunurilor la sediul beneficiarului, aducându-le la parametrii calitativi prevăzuţi în contract şi, drept urmare, sunt recepţionate de beneficiar în baza ***„Notei de intrare – recepţie”***, la valoarea de intrare.

Formula contabilă:

301 - Materiale consumabile	=	401 - Furnizori	

- Concomitent se creditează contul în afara bilanţului ***8033 - Valori materiale primite în păstrare sau custodie;***

2. În urma dispoziţiei furnizorului, materiile prime şi materialele aflate în păstrare sau custodie sunt expediate la destinaţia precizată de acesta, beneficiarul custode procedând din punct de vedere contabil la creditarea contului de ordine şi evidenţă ***8033 – Valori materiale primite în păstrare sau custodie.***

III. 4.2. Stocurile din categoria obiectelor de inventar, baracamentelor şi amenajărilor provizorii

III. 4.2.1. Obiectele de inventar

O categorie distinctă în cadrul stocurilor o constituie ***obiectele de inventar***, care reprezintă bunuri cu o valoare mai mică decât limita prevăzută de lege pentru a fi considerate mijloace fixe, indiferent de durata lor de serviciu, sau cu o durată mai mică de un an, indiferent de valoarea lor, precum şi bunurile asimilate acestora (echipamentul de protecţie, echipamentul de lucru, îmbrăcămintea specială, mecanismele, sculele, dispozitivele, verificatoarele, aparatele de măsură şi control, materialele folosite la executarea anumitor produse şi alte obiecte similare).

Obiectele de inventar în folosinţă se evidenţiază distinct în contabilitatea analitică.

Valoarea obiectelor de inventar se include în cheltuieli, integral, la darea lor în folosinţă, sau eşalonat, într-o perioadă de cel mult 3 ani.

Valoarea sculelor, dispozitivelor şi verificatoarelor cu destinaţie specială (SDV-uri) şi aparatelor de măsură şi control (AMC-uri), afectate fabricării produselor în serie sau în masă, se include, de regulă, eşalonat, în costurile de producţie ale acestor produse.

În cazul includerii eşalonate în cheltuieli sau integral la darea lor în folosinţă, se utilizează un cont distinct pentru evidenţa uzurii obiectelor de inventar.

Evaluarea obiectelor de inventar se poate face:

- **La costul de achiziție** - pentru obiectele de inventar achiziționate de la terți;
- **La costul de producție** - pentru obiectele de inventar realizate în regie proprie;
- **La prețul standard sau de facturare al furnizorului**, cu reflectarea distinctă a diferențelor de preț.

Contabilitatea sintetică a obiectelor de inventar de mică valoare sau scurtă durată, așa cum sunt cunoscute obiectele de inventar în practica contabilă, se realizează prin utilizarea ***metodei inventarului permanent***.

Obiectele de inventar se aseamănă în multe privințe cu mijloacele fixe și chiar se comportă ca atare în majoritatea situațiilor, însă nu îndeplinesc una din condițiile de bază ale mijloacelor fixe, respectiv, condiția de valoare sau de durată normată de funcționare.

De asemenea, la fel ca și în cazul mijloacelor fixe, uzura obiectelor de inventar este evidențiată distinct, asemenea amortizării, expresia valorică a uzurii fiind preluată în cheltuielile privind obiectele de inventar.

Obiectele de inventar se pot grupa în două mari categorii:

- obiecte de inventar în depozit;
- obiecte de inventar date în folosință.

Evidența contabilă sintetică a obiectelor de inventar se realizează cu ajutorul conturilor din grupa ***32 – Obiecte de inventar***, care cuprinde următoarele conturi sintetice de gradul I:

32 – Obiectele de inventar:
- 321 - Obiecte de inventar
- 322 - Uzura obiectelor de inventar
- 323 - Baracamente și amenajări provizorii
- 324 - Diferențe de preț la obiectele de inventar

Contul 321 – Obiecte de inventar:

- ***Conținut economic:***
  - cont de active circulante
- ***Funcția contabilă:***
  - cont de activ
- ***Se debitează:***
  - cu valoarea la preț de înregistrare a obiectelor de inventar achiziționate de la furnizori (401, 408);
  - cu valoarea la preț de înregistrare a obiectelor de inventar achiziționate din avansuri de trezorerie (542);
  - cu valoarea la preț de înregistrare a obiectelor de inventar aduse de la terți (352, 401);
  - cu valoarea la preț de înregistrare a obiectelor de inventar reprezentând aport în natură la capitalul întreprinzătorului individual (108);
  - cu valoarea la preț de înregistrare a obiectelor de inventar reprezentând aport în natură la capitalul social (456);

- cu valoarea la preţ de înregistrare a obiectelor de inventar primite cu titlu gratuit (7718);
- cu valoarea la preţ de înregistrare a obiectelor de inventar constatată în plus la inventariere (602);
- cu valoarea la preţ de înregistrare a obiectelor de inventar primite de la grup (4511);
- cu valoarea la preţ de înregistrare a obiectelor de inventar primite de la unitate (481);
- cu valoarea la preţ de înregistrare a obiectelor de inventar primite de la subunităţi (482).

• ***Se creditează:***

- cu valoarea la preţ de înregistrare a obiectelor de inventar scoase din folosinţă constatate lipsă la inventar, cât şi pierderile din deprecieri (322);
- cu valoarea la preţ de înregistrare a obiectelor de inventar vândute ca mărfuri (371);
- cu valoarea la preţ de înregistrare a obiectelor de inventar trimise la terţi (352);
- cu valoarea la preţ de înregistrare a obiectelor de inventar donate, cât şi pierderile din calamităţi (6718);
- cu valoarea la preţ de înregistrare a obiectelor de inventar retrase din aport de către întreprinzătorul individual (108);
- cu valoarea la preţ de înregistrare a obiectelor de inventar date grupului (4511);
- cu valoarea la preţ de înregistrare a obiectelor de inventar date unităţilor (481);
- cu valoarea la preţ de înregistrare a obiectelor de inventar date subunităţilor (482);
- cu cota parte (50 %) din echipamentul de lucru suportată de salariaţi (461);
- cu valoarea la preţ de înregistrare a obiectelor de inventar lipsă la inventar, imputabile sau neimputabile (602);
- cu cota parte de 50 %, din echipamentul de lucru acordat salariaţilor, suportată de unitate (602);

• ***Soldul final:***

- sold final debitor, reprezentând valoarea la preţ de înregistrare a obiectelor de inventar existente în stoc.

Contul ***321 – Obiecte de inventar*** se poate dezvolta în două conturi analitice, în baza gestiunii obiectelor de inventar, respectiv:

- **contul 321.1 - Obiecte de inventar în depozit**
- **contul 321.2 - Obiecte de inventar date în folosinţă**

Funcţionarea contului ***321.1 – Obiecte de inventar în depozit*** este identică cu cea a contului sintetic ***321 – Obiecte de inventar***.

În ceea ce priveşte contul ***321.2 – Obiecte de inventar date în folosinţă,*** acesta funcţionează astfel:

- ***Se debitează:***
  - cu valoarea la preţ de înregistrare a obiectelor de inventar date în folosinţă (321.1);
- ***Se creditează:***
  - cu valoarea la preţ de înregistrare a obiectelor de inventar scoase din folosinţă, constatate lipsă la inventar sau depreciate (322).

După cum s-a făcut precizarea, obiectele de inventar au multe elemente comune cu mijloacele fixe, ele deservind, de regulă, mai multe cicluri de producţie, uzându-se treptat şi transmiţându-şi valoarea asupra bunurilor la producerea cărora au participat.

Principalele metode de determinare a uzurii obiectelor de inventar şi includerea ei în cheltuieli sunt:

- ***Metoda valorii integrale*** - care constă în includerea pe cheltuieli a valorii integrale a obiectelor de inventar, la darea lor în folosinţă;
- **Metoda eşalonării în cote egale, pe o perioadă de cel mult 3 ani de exploatare;**
- **Metoda cotelor de uzură pe produs,** în cazul sculelor, dispozitivelor şi verificatoarelor speciale (SDV).

Aşa cum s-a făcut precizarea, uzura obiectelor de inventar se include în cheltuieli, ***integral***, la darea lor în folosinţă, fiind, de altfel, cea mai utilizată metodă, sau ***eşalonat,*** pe o perioadă de cel mult 3 ani.

Metoda includerii integrale a valorii obiectelor de inventar pe cheltuieli, la darea lor în folosinţă, ***are avantajul*** că reduce volumul calculelor şi înregistrărilor contabile, însă prezintă şi un ***mare dezavantaj***, în sensul că denaturează cheltuielile perioadei de gestiune, suplimentând artificial cheltuielile unei perioade de gestiune, cu toate că obiectele de inventar continuă să fie folosite şi în perioadele de gestiune următoare sau chiar în alt exerciţiu financiar.

Metoda includerii eşalonate în cheltuieli a valorii obiectelor de inventar, considerăm că asigură o imagine fidelă a cheltuielilor, deoarece fiecare perioadă de gestiune suportă partea de cheltuieli care îi revine din uzura obiectelor de inventar.

Cota medie de uzură care revine fiecărei perioade de gestiune se calculează în baza următoarei relaţii de calcul:

$$CMU = \frac{\frac{V_{o.f.} + V_{o.e.}}{2}}{S_{f.l.}}$$

în care:

- CMU - cota medie de uzură ce se va include lunar în cheltuieli;
- $V_{o.f.}$ - valoarea obiectelor de inventar în folosinţă în anul de bază;
- $V_{o.e.}$ - valoarea obiectelor de inventar scoase din uz în anul de bază;
- $S_{f.l.}$ - soldurile finale lunare ale obiectelor de inventar aflate în folosinţă în anul de bază.

Atenţie ! Cota medie de uzură se aplică asupra soldului lunar al contului analitic *3212 – Obiecte de inventar în folosinţă*, pe total (înregistrări în contabilitatea financiară), respectiv pe secţii şi ateliere (înregistrări în contabilitatea de gestiune).

O altă relaţie de calcul, foarte des utilizată de agenţii economici în includerea eşalonată pe cheltuieli a uzurii obiectelor de inventar, este următoarea:

$$CLU = \frac{V_i}{T}$$

în care:

CLU - cota lunară de uzură ce va fi inclusă în cheltuielile de exploatare;
V_i - valoarea de intrare în gestiune a obiectelor de inventar;
T - timpul, exprimat de regulă în luni, în care se recuperează valoarea obiectelor de inventar.

În cazul utilizării ***metodei cotelor de uzură pe produs***, cota de uzură se stabileşte la începutul exerciţiului financiar (anului), pe produse, în funcţie de valoarea prestabilită a acestora şi cantitatea de produse prevăzute a se realiza, în baza următoarei relaţii de calcul:

$$C_u = \frac{V_{SDV} - U_{SDV} + I_{SDV} + CH_R}{Q}$$

în care:

C_u - cota de uzură pe produs în cazul SDV-urilor speciale;
V_{SDV} - valoarea SDV-urilor în folosinţă la începutul exerciţiului financiar;
U_{SDV} - uzura SDV-urilor la începutul exerciţiului financiar;
I_{SDV} - valoarea SDV-urilor noi intrate în folosinţă în cursul exerciţiului financiar;
CH_R - cheltuielile cu întreţinerile şi reparaţiile SDV-urilor;
Q - cantitatea de bunuri (produse) prevăzute a se realiza în cursul exerciţiului financiar.

Determinarea uzurii SDV-urilor, ce urmează a fi inclusă în cheltuielile de exploatare, se determină lunar, în baza următoarei relaţii de calcul:

$$U_{SDV} = C_u \times q$$

în care:

U_{SDV} - uzura SDV-urilor care urmează a fi inclusă în cheltuielile de amortizare lunare;
Cu - cota de uzură pe produs;
q - cantitatea de produse realizate în luna respectivă, cu participarea SDV-urilor.

Evidența contabilă a uzurii obiectelor de inventar, indiferent dacă acestea sunt de uz general sau cu destinație specială, precum și a echipamentelor de protecție a căror valoare se include în cheltuielile de exploatare, se realizează cu ajutorul contului *322 - Uzura obiectelor de inventar*, cont sintetic de gradul I.

Contul 322 – Uzura obiectelor de inventar:

- ***Conținut economic:***
  - cont rectificator al activelor circulante (mijloace circulante) materiale;
- ***Funcția contabilă:***
  - cont de pasiv;
- ***Se creditează:***
  - cu uzura obiectelor de inventar inclusă pe cheltuieli (602);
- ***Se debitează:***
  - cu valoarea la preț de înregistrare a obiectelor de inventar scoase din folosință, constatate lipsă la inventariere și a obiectelor de inventar depreciate (321)
- ***Soldul final:***
  - sold final creditor, reprezentând valoarea uzurii obiectelor de inventar existente în gestiune și inclusă pe cheltuieli.

După cum se poate observa, contul *322 - Uzura obiectelor de inventar* ține evidența uzurii obiectelor de inventar, a căror valoare se include în cheltuielile de exploatare, ***integral*** la darea lor în folosință sau ***eşalonat***, într-o perioadă de cel mult 3 ani, pe bază de scadențar.

La începutul tratării contabile a obiectelor de inventar, am făcut precizarea că acestei categorii de active circulante i se aplică ***metoda inventarului permanent***.

Acest lucru presupune utilizarea unui cont distinct de diferențe de preț la obiectele de inventar, care înregistrează diferențele dintre prețul de înregistrare, respectiv prețul de cumpărare (fără TVAd) și celelalte elemente de cheltuieli care formează ***costul de achiziție***, cum ar fi:

- cheltuieli de transport – aprovizionare;
- comisioane;
- taxe nedeductibile etc.

Evidența contabilă a diferențelor de preț la obiectele de inventar se realizează cu ajutorul contului *328 – Diferențe de preț la obiecte de inventar*, cont sintetic de gradul I.

Contul 328 – Diferențe de preț la obiecte de inventar

- ***Conținut economic:***
  - cont rectificativ al activelor circulante materiale;
- ***Funcția contabilă:***
  - cont de activ;
- ***Se debitează:***
  - cu diferențele de preț ale obiectelor de inventar achiziționate de la furnizori cu factură (401);

- cu diferenţele de preţ aferente obiectelor de inventar achiziţionate de la furnizori fără factură, numai pe baza avizului de expediere, urmând ca factura să fie emisă ulterior (408);
- cu diferenţele de preţ aferente obiectelor de inventar trimise spre prelucrare la terţi (351);
- cu diferenţele de preţ aferente obiectelor de inventar date grupului (4511);
- cu diferenţele de preţ aferente obiectelor de inventar date unităţii de care aparţine subunitatea (482).

• ***Se creditează:***

- cu diferenţele de preţ aferente obiectelor de inventar scoase din folosinţă, lipsă la inventariere, plus la inventariere (trecute în roşu), depreciate, precum şi diferenţele de preţ aferente echipamentului de lucru distribuit (602);
- cu diferenţele de preţ aferente obiectelor de inventar trimise spre prelucrare la terţi (351);
- cu diferenţele de preţ aferente obiectelor de inventar valorificate ca mărfuri (371);
- cu diferenţele de preţ aferente obiectelor de inventar date grupului (4511);
- cu diferenţele de preţ aferente obiectelor de inventar primite de la unitatea de care aparţine subunitatea (481);
- cu diferenţele de preţ aferente obiectelor de inventar date unităţii de care aparţine subunitatea (482).

• ***Soldul final:***

- sold final debitor, cu sumele trecute:
- ***în roşu***, atunci când se exprimă diferenţe de preţ favorabile, aferente obiectelor de inventar existente în gestiunea unităţii;
- ***în negru***, atunci când exprimă diferenţe de preţ nefavorabile, inclusiv cheltuieli de transport – aprovizionare sau alte cheltuieli care formează costul de achiziţie al obiectelor de inventar, aferente obiectelor de inventar existente în gestiune.

Atenţie ! Încă o dată facem menţiunea că acest cont se foloseşte în contabilitate, numai în situaţia înregistrării stocurilor de obiecte de inventar, la preţuri prestabilite (standard), sau la preţ de facturare al furnizorului, diferenţele de preţ favorabile fiind trecute cu sumele în roşu, iar cele nefavorabile, cu sumele în negru.

Evidenţa operativă şi contabilitatea analitică a obiectelor de inventar presupun utilizarea următoarelor documente şi formulare contabile:

- „Fişă de magazie" – pentru obiectele de inventar aflate în depozite;
- „Fişe de cont analitic" – pentru obiectele de inventar aflate în depozit;
- „Fişă nominală pentru evidenţa obiectelor de inventar, a echipamentelor de protecţie şi a mijloacelor fixe în folosinţă îndelungată" – pentru obiectele de inventar în folosinţă;
- „Evidenţa obiectelor de inventar în folosinţă şi a uzurii lor" – pentru obiectele de inventar în folosinţă;
- „Fişa obiectelor de inventar" – pentru obiectele de inventar în folosinţă, pe locuri de folosinţă;
- „Procesul verbal pentru scoaterea din uz a obiectelor de inventar date în folosinţă" – pentru scoaterea din folosinţă a obiectelor de inventar ;
- „Scadenţare" – pentru uzura obiectelor de inventar inclusă în costuri în mod eşalonat etc.

Desigur, în funcţie de condiţiile concrete şi modul de organizare a evidenţei operative şi contabile a fiecărui agent economic, se vor folosi formularele şi documentele contabile corespunzătoare.

Atenţie ! Conform ***H. G. nr. 1035/1999***, privind stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe, începând cu data de 1 ianuarie 2000, valoarea de intrare a mijloacelor fixe este de 5.000.000 lei.
Mijloacele fixe cu valoarea cuprinsă între 1.000.000 şi 5.000.000 lei, existente în patrimoniul agenţilor economici la data de 31 decembrie 1999, vor fi înregistrate în evidenţa contabilă ca mijloace fixe de natura ***obiectelor de inventar***, până la amortizarea lor integrală, conform prevederilor legale în vigoare.

EXEMPLE:

A. Reflectarea în contabilitate a obiectelor de inventar în cazul utilizării costului de achiziţie

Exemplul 1. Un agent economic se aprovizionează cu obiecte de inventar, de la furnizori, în următoarele condiţii:

- preţ de cumpărare = 1.000.000 lei;
- cheltuieli de transport – aprovizionare = 100.000 lei;

Total = 1.100.000 lei

- TVAd = 19% = $\frac{1.100.000 \times 19}{100}$ = 209.000 lei

Total factură furnizor = 1.100.000 + 209.000 = 1.309.000 lei

a) Reflectarea contabilă a intrării în gestiune a obiectelor de inventar:

Formula contabilă:

	%				
1.100.000		321 – Obiecte de inventar	=	401 – Furnizori	1.309.000
209.000		4426 - TVAd			

b) Reflectarea în contabilitate a plăţii furnizorului:

Formula contabilă:

1.309.000		401 – Furnizori	=	5121 - Conturi la bănci în lei (5311)	1.309.000

c) – Reflectarea în contabilitate a constatării uzurii obiectelor de inventar:

c.1. În cazul utilizării metodei de includere integrală pe cheltuieli a valorii obiectelor de inventar:

Formula contabilă:

1.309.000		602 – Cheltuieli privind obiectele de inventar	=	322 - Uzura obiectelor de inventar	1.309.000

c.2. În cazul utilizării metodei includerii eşalonate pe cheltuieli a valorii obiectelor de inventar:

- Determinarea cotei lunare de uzură care se include în cheltuielile de exploatare:

$$CLU = \frac{V_i}{T}$$

în care:

CLU - cota lunară de uzură ce se va include în cheltuielile de exploatare;
V_i - valoarea de intrare în gestiune a obiectelor de inventar;
T - timpul exprimat în luni pentru recuperarea valorii obiectelor de inventar.

Presupunând că termenul de recuperare a valorii de intrare a obiectului de inventar este de 12 luni, rezultă:

$$CLU = \frac{V_i}{T} = \frac{1.309.000}{12} = 109.083 \text{ lei/lună}$$

- Formula contabilă de înregistrare:

109.083	602 – Cheltuieli privind obiectele de inventar	=	322 - Uzura obiectelor de inventar		109.083

Notă: - Această formulă de înregistrare se va repeta lunar, până la recuperarea integrală a valorii de intrare în gestiune a obiectelor de inventar.

d) Reflectarea în contabilitate a scăderii din gestiune a obiectelor de inventar, a căror valoare a fost recuperată integral:

- ***Formula contabilă:***

1.309.000	322 – Uzura obiectelor de inventar	=	321 - Obiecte de inventar		1.309.000

e) Reflectarea în contabilitate a recuperării unor materiale evaluate la 200.000 lei, rezultate din dezmembrarea obiectelor de inventar:

- ***Formula contabilă:***

200.000	301 – Materiale consumabile	=	7718 - Alte venituri excepționale din operații de gestiune		200.000

Atenție ! Specialiștii recomandă ca metoda includerii integrale pe cheltuieli a valorii obiectelor de inventar, la darea lor în folosință, să fie utilizată numai în cazul acelor obiecte de inventar care se consumă într-un singur ciclu de producție, iar în cazul obiectelor de inventar care participă la mai multe cicluri de producție să fie utilizată metoda includerii eșalonate pe cheltuieli a valorii obiectelor de inventar.

Exemplul 2. Un agent economic realizează în regie proprie (producţie proprie) obiecte de inventar, în următoarele condiţii:

- Cost de producţie = 2.000.000 lei;
- Recuperări de materiale la scoaterea din folosinţă = 100.000 lei.

Reflectarea în contabilitate a acestor operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a obiectelor de inventar obţinute din producţia proprie:

Formula contabilă:

2.000.000	321 – Obiecte de inventar	=	711 - Venituri din producţia stocată		2.000.000

b) Reflectarea în contabilitate a constatării uzurii obiectelor de inventar şi trecerea acesteia, integral sau eşalonat, în cheltuielile de exploatare privind obiectele de inventar:

Formula contabilă:

2.000.000	602 – Cheltuieli privind obiectele de inventar	=	322 - Uzura obiectelor de inventar		2.000.000

c) Reflectarea în contabilitate a scăderii din gestiune a obiectelor de inventar a căror valoare a fost recuperată:

Formula contabilă:

2.000.000	322 – Uzura obiectelor de inventar	=	321 - Obiecte de inventar		2.000.000

d) Reflectarea în contabilitate a materialelor recuperate la scoaterea din funcţiune (casarea) obiectelor de inventar

Formula contabilă:

100.000	301 – Materiale consumabile	=	7718 - Alte venituri excepţionale din operaţii de gestiune		100.000

Exemplul 3. Un agent economic achiziţionează obiecte de inventar de la furnizor şi le utilizează în următoarele condiţii:

- Preţ de cumpărare = 3.000.000 lei;
- Cheltuieli de transport – aprovizionare = 500.000 lei;

Total = 3.500.000 lei

- TVAd = 19 % = $\frac{3.500.000 \times 19}{100}$ = 665.000 lei

Total factură furnizor = 3.500.000 + 665.000 = 4.165.000 lei

- Includerea pe cheltuieli a uzurii obiectelor de inventar se face eşalonat în termen de 6 luni;
- După 3 luni, obiectul de inventar se scoate din funcţiune (se casează), obţinându-se materiale recuperabile în sumă de 600.000 lei.

Reflectarea în contabilitate a acestor operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a intrării în gestiune a obiectelor de inventar:

Formula contabilă:

	%				
3.500.000	321 – Obiecte de inventar	=	401 - Furnizori		4.165.000
665.000	4426 - TVAd				

b) Reflectarea contabilă a plăţii furnizorului:

Formula contabilă:

4.165.000	401 – Furnizori	=	5121 - Conturi la bănci în lei (5311)		4.165.000

c) Reflectarea în contabilitate a includerii eşalonate pe cheltuieli a uzurii obiectelor de inventar:

- Determinarea cotei lunare de uzură:

$$CLU = \frac{V_i}{T} = \frac{3.500.000}{6} = 583.333 \text{ lei/lună}$$

- Determinarea uzurii în cele 3 luni de folosinţă:

Uzura = 583.333 lei x 3 luni = 1.749.999 lei

Formula contabilă:

1.749.999	602 – Cheltuieli privind obiectele de inventar	=	322 - Uzura obiectelor de inventar		1.749.999

d) Reflectarea în contabilitate a scoaterii din folosinţă a obiectelor de inventar, cu uzura parţial recuperată:

- Valoarea de intrare a obiectelor de inventar = 3.500.000 lei;
- Uzura inclusă pe cheltuieli = 1.749.999 lei;
- Valoarea rămasă nerecuperată = 3.500.000 - 1.749.999 = 1.750.001 lei.

Formula contabilă:

	%				
1.749.999	322 – Uzura obiectelor de inventar	=	321 - Obiecte de inventar		3.500.000
1.750.001	6718 – Alte cheltuieli excepţionale privind operaţiile de gestiune				

e) Reflectarea în contabilitate a materialelor recuperabile rezultate din casarea obiectelor de inventar:

Formula contabilă:

600.000	301 – Materiale consumabile	=	7718 – Alte venituri excepţionale din operaţii de gestiune	600.000

Exemplul 4. Un agent economic achiziţionează echipament de lucru de la furnizor, în următoarele condiţii:

- Preţ de cumpărare a echipamentului = 4.000.000 lei
- TVAd = 19 % = $\frac{4.000.000 \times 19}{100}$ = 760.000 lei

Total factură furnizori = 4.760.000 lei

- După cum este cunoscut, valoarea echipamentelor şi uniformelor de lucru repartizate salariaţilor se suportă în proporţie de 50 % de către unitatea patrimonială şi 50 % de către salariaţii care au primit echipamentul.

Reflectarea în contabilitate a acestor operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a achiziţionării echipamentului de lucru:

Formula contabilă:

	%			
4.000.000	321 – Obiecte de inventar	=	401 - Furnizori	4.760.000
760.000	4426 – TVAd			

b) Reflectarea în contabilitate a repartizării echipamentului de lucru către salariaţi, pentru cota de 50% suportată de unitate:

Formula contabilă:

2.000.000	602 – Cheltuieli privind obiectele de inventar	=	321 – Obiecte de inventar	2.000.000

c) Reflectarea în contabilitate a repartizării echipamentului de lucru către salariaţi, pentru cota de 50 % care revine de plată salariaţilor:

- Determinarea cotei care revine salariaţilor = 4.000.000 x 50 % =

$$= \frac{4.000.000 \times 50}{100} = 2.000.000 \text{ lei}$$

- TVAc = 19% = $\frac{2.000.000 \times 19}{100}$ = 380.000 lei

Total = 2.380.000 lei

Formula contabilă:

				%	
2.380.000	4282 – Alte creanţe în legătură cu personalul	=	321 – Obiecte de inventar		2.000.000
			4427 – TVAc		380.000

d) Încasarea integrală sau eşalonată a cotei părţi din valoarea echipamentului, de la salariaţi:

Formula contabilă:

2.380.000	5311 – Casa în lei	=	4282 – Alte creanţe în legătură cu personalul		2.380.000

Notă: Reflectarea în contabilitate a cotei părţi de plată din valoarea echipamentului de lucru se poate înregistra şi în baza următoarei formule de calcul:

				%	
4282 - Alte creanţe în legătură cu personalul		=	758 – Alte venituri din exploatare		2.000.000
			7727 – TVAc		380.000

Exemplul 5. Reflectarea în contabilitate a obiectelor de inventar aduse ca aport la capitalul întreprinzătorului individual, evaluate la suma de 1.000.000 lei.

B.C.U. „M. EMINESCU" IAŞI
ŞT. ECONOMICE

Formula contabilă:

1.000.000	321 – Obiecte de inventar	=	108 – Contul întreprinzătorului individual	1.000.000

- Retragerea aportului din contul întreprinzătorului individual se înregistrează astfel:

1.000.000	108 – Contul întreprinzătorului individual	=	321 - Obiecte de inventar	1.000.000

Exemplul 6. Reflectarea în contabilitate a obiectelor de inventar evaluate la 4.000.000 lei, aduse ca aport la capitalul social al unei firme:

a) Reflectarea în contabilitate a subscrierii obiectelor de inventar la capitalul social:

Formula contabilă:

4.000.000	456 – Decontări cu asociații privind capitalul	=	1011 – Capital subscris nevărsat	4.000.000

b) Reflectarea contabilă a vărsării efective a obiectelor de inventar la capitalul social:

Formula contabilă:

4.000.000	321 – Obiecte de inventar capitalul	=	456 – Decontări cu asociații privind capitalul	4.000.000

c) Reflectarea contabilă a constituirii capitalului social subscris vărsat:

Formula contabilă:

4.000.000	1011 – Capital subscris nevărsat	=	1012 – Capital subscris vărsat	4.000.000

B. Reflectarea în contabilitate a obiectelor de inventar în cazul utilizării preţurilor standard (prestabilite)

Utilizarea ***preţurilor standard*** în evidenţierea contabilă a obiectelor de inventar presupune folosirea contului de diferenţe de preţ, ***328 – Diferenţe de preţ la obiecte de inventar***, care reflectă în esenţă, diferenţele favorabile (în roşu) sau nefavorabile (în negru), dintre costul real de achiziţie şi preţul standard (prestabilit).

Exemplul 1. Un agent economic se aprovizionează cu obiecte de inventar în următoarele condiţii:

- Preţ de cumpărare efectiv = 2.000.000 lei
- Cheltuieli de transport – aprovizionare = 100.000 lei

Total = 2.100.000 lei

- $TVA_d = 19\%$ = $\frac{2.100.000 \times 19}{100}$ = 399.000 lei

Total factură furnizor = 2.100.000 + 399.000 = 2.499.000 lei

- Preţ standard de înregistrare în contabilitate a obiectelor de inventar = 1.500.000 lei
- Preţ de cumpărare efectiv = 2.000.000 lei

Diferenţa de preţ = 2.000.000 - 1.500.000 = 500.000 lei

Reflectarea în contabilitate a acestor operaţii presupune următoarele etape:

a) Reflectarea în contabilitate a aprovizionării cu obiecte de inventar de la furnizori:

Formula contabilă:

	%	=		
		=	401 –Furnizori	2.499.000
1.500.000	321 – Obiecte de inventar			
600.000	328 – Diferenţe de preţ la obiecte de inventar			
399.000	4426 - TVA_d			

Atenţie ! Referitor la formula contabilă prezentată, facem următoarele precizări:

- Debitarea contului ***321 – Obiecte de inventar*** se face cu preţul standard şi nu cu preţul efectiv de achiziţie;
- Diferenţele de preţ includ atât diferenţa nefavorabilă de 500.000 lei, la care se adună cheltuielile de transport aprovizionare (dacă diferenţele de preţ erau favorabile, adică preţul standard era mai mare decât preţul efectiv, diferenţa în roşu se scădea din cheltuielile de transport - în negru.

b) Reflectarea în contabilitate a plăţii furnizorului:

Formula contabilă:

2.499.000	401 –Furnizori	=	5121 – Conturi la bănci în lei (5311)	2.499.000	

c) Reflectarea în contabilitate a uzurii obiectelor de inventar, indusă integral în cheltuieli, la darea lor în folosinţă:

Formula contabilă:

1.500.000	602 – Cheltuieli privind obiectele de inventar	=	322 – Uzura obiectelor de inventar	1.500.000	

d) Reflectarea în contabilitate, la sfârşitul perioadei de gestiune, a repartizării diferenţelor de preţ asupra obiectelor de inventar date în folosinţă:

- Determinarea coeficientului de repartizare a diferenţelor de preţ asupra obiectelor de inventar date în folosinţă:

$$K_r = \frac{S_{i\,323} + R_{dp.\,328}}{S_{i\,321} + R_{d\,321}} \times 100 = \frac{0 + (500.000 + 100.000)}{0 + 1.500.000} \times 100 =$$

$$= \frac{600.000}{1.500.000} \times 100 = 40\%$$

- Determinarea diferenţelor de preţ ce se vor repartiza asupra obiectelor de inventar date în folosinţă:

$$R_{c\,328} = R_{c\,321} \times K_r = \frac{1.500.000 \times 40}{100} = 600.000 \text{ lei}$$

Formula contabilă:

600.000	602 – Cheltuieli privind obiectele de inventar	=	328 – Diferenţe de preţ la obiectele de inventar	600.000	

e) Reflectarea în contabilitate a scăderii din gestiune (scoaterii din uz) a obiectelor de inventar:

Formula contabilă:

1.500.000	322 – Uzura obiectelor de inventar	=	321 –Obiecte de inventar	1.500.000

Atenţie ! În contabilitatea analitică se face distincţie între obiectele de inventar în depozit şi obiectele de inventar date în folosinţă, acest lucru putând fi reflectat cu ajutorul următoarei formule contabile:

1.500.000	3212 – Obiecte de inventar în folosinţă	=	3211 – Obiecte de inventar în depozit	1.500.000

C. Reflectarea în contabilitate a obiectelor de inventar în cazul utilizării preţului de facturare

Utilizarea ***preţului de facturare*** în evidenţa contabilă a obiectelor de inventar presupune, de asemenea, folosirea contului ***328 – Diferenţe de preţ la obiectele de inventar***, care reflectă în principiu cheltuielile de transport – aprovizionare – manipulare şi alte cheltuieli suplimentare nedeductibile fiscal, pe care le face agentul economic pentru achiziţionarea obiectelor de inventar.

Exemplul 1. Un agent economic se aprovizionează cu obiecte de inventar în următoarele condiţii:

- Preţ de cumpărare = 2.000.000 lei
- Cheltuieli de transport – aprovizionare = 100.000 lei

Total = 2.100.000 lei

- TVA_d = 19% = $\frac{2.100.000 \times 19}{100}$ = 399.000 lei

Total factură furnizor = 2.499.000 lei

Reflectarea în contabilitate a acestei operaţii se face parcurgând următoarele etape:

a) Reflectarea în contabilitate a aprovizionării cu obiecte de inventar pe baza facturii furnizorului:

Formula contabilă:

	%	=	401 - Furnizori	2.499.000
2.000.000	321 – Obiecte de inventar			
100.000	328 – Diferenţe de preţ la obiectele de inventar			
399.000	4426 - TVA_d			

b) Reflectarea în contabilitate a plăţii furnizorului:

Formula contabilă:

2.499.000	401 - Furnizori	=	5121 – Conturi la bănci în lei (5311)	2.499.000

c) Reflectarea în contabilitate a dării în folosinţă şi constatării uzurii obiectelor de inventar prin includerea integrală în cheltuieli a valorii de inventar al acestora la darea obiectelor de inventar în folosinţă:

Formula contabilă:

2.000.000	602 – Cheltuieli privind obiectele de inventar	=	322 – Uzura obiectelor de inventar	2.000.000

d) Reflectarea în contabilitate, la sfârşitul perioadei de gestiune, a repartizării diferenţelor de preţ (cheltuieli de transport – aprovizionare) asupra obiectelor de inventar date în folosinţă:

- Determinarea coeficientului de repartizare a cheltuielilor (K_r):

$$K_r = \frac{S_{i\,328} + R_{dp\,328}}{S_{i\,328} + R_{dp\,328}} \times 100 = \text{lei} = \frac{0 + 100.000}{0 + 2.000.000} \times 100 = 5\,\%$$

- Determinarea diferenţelor de preţ (cheltuieli de transport aprovizionare) incluse pe cheltuieli:

$$D_p = E \times K_r$$

sau

$$R_{c\,328} = R_{c\,321} \times K_r = \frac{2.000.000 \times 5}{100} = 100.000 \text{ lei}$$

Formula contabilă:

100.000	602 – Cheltuieli privind obiectele de inventar	=	328 – Diferenţe de preţ la obiectele de inventar	100.000

e) Reflectarea în contabilitate a scăderii din gestiune a obiectelor de inventar scoase din folosinţă:

Formula contabilă:

2.000.000	322 – Uzura obiectelor de inventar	=	321 – Obiecte de inventar	2.000.000

Atenţie ! În noul plan de conturi general, aprobat în baza OMF nr. 403/1999, obiectele de inventar nu mai sunt reflectate distinct de către grupul de conturi 32 – obiecte de inventar, această grupă de conturi fiind desfiinţată, obiectele de inventar fiind reflectate de către grupa de conturi ***30 – Stocuri de materii şi materiale,*** astfel:

30 – Stocuri de materii şi materiale
- 301 – Materii prime
- 302 – Materiale consumabile
  - 3021 – Materiale auxiliare
  - 3022 – Combustibili
  - 3023 – Materiale pentru ambalat
  - 3024 – Piese de schimb
  - 3025 – Seminţe şi materiale de plantat
  - 3026 – Furaje
  - 3028 – Alte materiale consumabile
- 303 – Materiale de natura obiectelor de inventar
- 308 – Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale

Se observă deci că în cadrul noului plan general de conturi, contul ***321 – obiecte de inventar*** este înlocuit de contul ***303 – Materiale de natura obiectelor de inventar***, iar contul ***328 – Diferenţe de preţ la obiectele de inventar*** este înlocuit de contul ***308 – Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale.***

III. 4.2.2. Baracamentele şi amenajările provizorii

Baracamentele şi amenajările provizorii sunt bunurile achiziţionate sau construite de unităţile patrimoniale, pentru executarea lucrărilor şi prestaţiilor în construcţii.

Nu se includ în această categorie lucrările de organizare la care, prin demontare sau demolare, nu se recuperează materiale (platforme betonate, drumuri şi căi de acces, gropi de var şi altele).

Realizarea baracamentelor şi amenajărilor provizorii se face, de regulă, în baza unor sume primite de la beneficiarii investiţiilor, în următoarele moduri:

- prin achiziţie de la furnizori;
- din producţia în regie proprie, a firmelor care realizează investiţia;
- din alte surse de finanţare;

După finalizarea lucrărilor de construcţii – montaj, baracamentele şi amenajările provizorii care au servit unitatea constructoare la realizarea lucrărilor se scot din activul unităţii patrimoniale prin următoarele modalităţi:

- dezmembrarea sau demolarea, cu valorificarea materiilor rezultate;
- predarea cu titlu gratuit a baracamentelor şi amenajărilor provizorii, beneficiarilor de investiţii;
- vânzare la terţi;
- alte modalităţi de valorificare admise de lege.

Evidența contabilă a baracamentelor şi amenajărilor provizorii se realizează cu ajutorul contului ***323 – Baracamente şi amenajări provizorii***, cont sintetic de gradul I, care se poate dezvolta în conturi analitice pe obiecte reprezentate de baracamente şi amenajări provizorii.

Contul 323 – Baracamente şi amenajări provizorii

- ***Conținut economic:***
  - cont de active circulante materiale;
- ***Funcția contabilă:***
  - cont de activ;
- ***Se debitează:***
  - cu valoarea la preț de înregistrare a baracamentelor şi amenajărilor provizorii cumpărate de la furnizori cu factură (401) sau fără factură (408);
  - cu valoarea la preț de înregistrare a baracamentelor şi amenajărilor provizorii reprezentând aportul în natură la capitalul întreprinzătorului individual (108);
  - cu valoarea la preț de inventar a baracamentelor şi amenajărilor provizorii, reprezentând aportul asociaților sau acționarilor la capitalul social al unei firme (456);
  - cu valoarea la preț de înregistrare a baracamentelor şi amenajărilor provizorii realizate din producția proprie (711);
  - cu valoarea la preț de înregistrare a baracamentelor şi amenajărilor provizorii primite cu titlu gratuit (7718);
- ***Se creditează:***
  - cu valoarea la preț de înregistrare a baracamentelor şi amenajărilor provizorii vândute, dezmembrate, demolate sau constatate lipsă la inventariere (603);
  - cu valoarea la preț de înregistrare a baracamentelor şi amenajărilor provizorii retrase din capitalul întreprinzătorului individual (108);
  - cu valoarea pierderilor din calamități la baracamente şi amenajări provizorii (6718);
- ***Soldul final:***
  - sold final debitor, reprezentând valoarea la preț de înregistrare a baracamentelor şi amenajărilor provizorii existente.

Evaluarea şi înregistrarea baracamentelor şi amenajărilor provizorii în contabilitate se realizează astfel:

- la ***prețul de facturare***, în cazul achiziționării baracamentelor şi amenajărilor provizorii de la furnizori;
- la ***valoarea de aport***, în cazul în care baracamentele şi amenajările provizorii provin din aportul la capitalul social;
- la ***costul de producție***, în cazul când baracamentele şi amenajările provizorii sunt realizate în regie proprie.

EXEMPLE:

Exemplul 1. Un agent economic cumpără de la furnizori baracamente şi amenajări provizorii, în următoarele condiţii:

- preţ de cumpărare = 5.000.000 lei
- TVA_d = 19% = $\frac{5.100.000 \times 19}{100}$ = 950.000 lei

Total factură furnizor = 5.950.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	401 – Furnizori	5.950.000
5.000.000	323 – Baracamente şi amenajări provizorii			

- Reflectarea în contabilitate a plăţii furnizorului.

Formula contabilă:

5.950.000	401 – Furnizori	=	5121 – Conturi la bănci în lei (5311)	5.950.000

Exemplul 2. Un întreprinzător individual ajustează la capitalul individual baracamente şi amenajări provizorii în sumă de 3.000.000 lei.

a) Reflectarea ajustului la capitalul individual.

Formula contabilă:

3.000.000	323 – Baracamente şi amenajări provizorii	=	108 – Contul întreprinzătorului individual	3.000.000

b) Reflectarea în contabilitate a retragerii aportului în baracamente şi amenajări provizorii din capitalul individual.

Formula contabilă:

3.000.000	108 – Contul întreprinzătorului individual	=	323 - Baracamente şi amenajări provizorii	3.000.000

Exemplul 3. La capitalul social al unei firme se aportează baracamente şi amenajări provizorii, evaluate la valoarea de aport de 4.000.000 lei.

Reflectarea în contabilitate a acestei operații presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a subscrierii baracamentelor și amenajărilor provizorii la capitalul social al firmei.

Formula contabilă:

4.000.000	456 – Deconturi cu asociații privind capitalul	=	1011 – Capital subscris și vărsat	4.000.000

b) Reflectarea contabilă a capitalului efectiv la capitalul social.

Formula contabilă:

4.000.000	323 - Baracamente și amenajări provizorii	=	456 – Decontări cu asociații privind capitalul	4.000.000

c) Reflectarea în contabilitate a constituirii capitalului social.

Formula contabilă:

4.000.000	1011 – Capital subscris nevărsat	=	1012 – Capital subscris vărsat	4.000.000

Exemplul 4. Reflectarea în contabilitate a baracamentelor și amenajărilor provizorii realizate în regie proprie (producție proprie), evaluate la costul de producție de 2.000.000 lei.

În cazul baracamentelor și amenajărilor provizorii realizate în producție proprie.se pot aplica două tipuri de înregistrări.

a) Înregistrarea directă a baracamentelor și amenajărilor provizorii din producția proprie;

Formula contabilă:

2.000.000	323 - Baracamente și amenajări provizorii	=	711 – Venituri din producția stocată	2.000.000

b) Înregistrarea indirectă, prin trecerea în categoria baracamentelor și amenajărilor provizorii a produselor finite;

Formula contabilă:

2.000.000	323 - Baracamente și amenajări provizorii	=	345 – Produse finite	2.000.000

Exemplul 5. Reflectarea în contabilitatea firmei a baracamentelor și amenajărilor provizorii, primite cu titlu gratuit evaluate la 3.000.000 lei.

Formula contabilă:

3.000.000	323 - Baracamente şi amenajări provizorii	=	7718 – Alte venituri excepţionale din operaţii de gestiune	3.000.000	

Exemplul 6. O firmă de construcţii primeşte de la beneficiarul unor lucrări de construcţii montaj suma de 5.000.000 lei, în vederea executării unor lucrări de organizare a şantierului.

Reflectarea în contabilitate a unor asemenea operaţii se poate realiza astfel:

a) Reflectarea în contabilitate a încasării sumelor de la beneficiar.

Formula contabilă:

5.000.000	5121 – Conturi la bănci în lei	=	118 – Alte fonduri (analitic)	5.000.000	

b) Reflectarea în contabilitate a eventualului transfer fără plată a fondului pentru baracamente şi amenajări provizorii, în veniturile firmei constructoare.

Formula contabilă:

5.000.000	118 – Alte fonduri (analitic)	=	7718 – Alte venituri excepţionale din operaţii de gestiune	5.000.000	

c) În situaţia în care la sfârşitul lucrărilor de construcţii montaj baracamentele şi amenajările provizorii sunt transmise fără plată beneficiarilor lucrărilor se face următoarea înregistrare contabilă:

Formula contabilă:

5.000.000	603 – Cheltuieli privind baracamentele şi amenajările provizorii	=	323 – Baracamente şi amenajări provizorii	5.000.000	

d) Aceeaşi înregistrare se face şi în cazul demolării, dezmembrării, vânzării sau lipsurilor contabile la inventariere.

Formula contabilă:

5.000.000	603 – Cheltuieli privind baracamentele şi amenajările provizorii	=	323 – Baracamente şi amenajări provizorii	5.000.000	

e) În situaţia în care baracamentele şi amenajările provizorii sunt distruse ca urmare a unor calamităţi naturale, se face următoarea înregistrare:

Formula contabilă:

5.000.000	6718 – Alte cheltuieli excepţionale privind operaţiile de gestiune	=	323 – Baracamente şi amenajări provizorii	5.000.000

f) Dacă lipsurile de inventar la baracamente şi amenajări provizorii sunt imputate vinovaţilor, se fac următoarele înregistrări contabile:

- Reflectarea în contabilitate a baracamentelor şi amenajărilor provizorii scoase din gestiune.

Formula contabilă:

5.000.000	603 – Cheltuieli privind baracamentele şi amenajările provizorii	=	323 – Baracamente şi amenajări provizorii	5.000.000

- Reflectarea în contabilitate a imputării baracamentelor şi amenajărilor provizorii vinovaţilor care sunt salariaţi ai firmei:

- lipsuri la inventar = 5.000.000 lei

- TVA_c = 19% = $\frac{5.000.000 \times 19}{100}$ = 950.000 lei

Formula contabilă:

5.950.000	4282 – Alte creanţe în legătură cu personalul	=	%	
			758 – Alte venituri din exploatare	5.000.000
			4427 – TVA_c	950.000

- Reflectarea în contabilitate a înregistrării baracamentelor şi amenajărilor provizorii, imputate vinovaţilor care nu sunt salariaţi ai firmei (terţilor).

Formula contabilă:

5.950.000	461 – Debitori diverşi	=	%	
			758 – Alte venituri din exploatare	5.000.000
			4427 – TVA_c	950.000

g) Dacă lipsurile de inventar la baracamente şi amenajări provizorii sunt neimputabile, ele se trec pe costuri, făcându-se următoarea înregistrare:

- Înregistrarea în contabilitate a lipsurilor de baracamente şi amenajări provizorii neimputabile, incluse în cheltuieli;

Formula contabilă:

5.000.000	603 – Cheltuieli privind baracamentele şi amenajările provizorii	=	323 – Baracamente şi amenajări provizorii	5.000.000

- Concomitent se înregistrează în contabilitate TVA_c, aferentă lipsurilor neimputabile.

- lipsuri neimputabile = 5.000.000 lei

$$\text{- } TVA_c = 19\% = \frac{5.00.000 \times 19}{100} = 950.000 \text{ lei}$$

Formula contabilă:

950.000	635 – Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	4427 - TVA_c	950.000

Exemplul 7. Un agent economic procedează, o dată cu închiderea şantierului de lucru, la vinderea baracamentelor şi amenajărilor provizorii unui terţ, la preţul negociat de 7.000.000 lei.

Reflectarea în contabilitate a acestei operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a vânzării baracamentelor şi amenajărilor provizorii:

- Preţ de vânzare negociat = 7.000.000 lei
- $TVA_c = 19\% = \frac{7.000.000 \times 19}{100} = 1.330.000$ lei

Total factură de vânzare = 8.330.000 lei

Formula contabilă:

8.330.000	411 - Clienţi	=	%	
			708 – Venituri din activităţi diverse	7.000.000
			4427 – TVA_c	1.330.000

Atenţie ! Revenim cu precizarea că, în cazul vânzării de stocuri, creanţele firmei vânzătoare asupra cumpărătorului sunt reflectate cu ajutorul contului ***411 – Clienţi***, iar în cazul vânzărilor de imobilizări, creanţele vânzătorului asupra cumpărătorului se reflectă cu ajutorul contului ***461 – Debitori diverşi.***

b) Reflectarea în contabilitate a încasării clientului.

Formula contabilă:

8.330.000	5121 – Conturi la bănci în lei	=	411 - Clienți	8.330.000

c) Reflectarea în contabilitate a scăderii din gestiune a baracamentelor şi amenajărilor provizorii vândute, cu mențiunea că ele au intrat în gestiunea firmei la prețul de înregistrare de 5.000.000 lei.

Formula contabilă:

5.000.000	603 – Cheltuieli privind baracamentele şi amenajările provizorii	=	323 – Baracamente şi amenajări provizorii	5.000.000

d) Reflectarea în contabilitate a transferului fondului de baracamente şi amenajări provizorii ieşite din gestiune, asupra veniturilor.

Formula contabilă:

5.000.000	118 – Alte fonduri (analitic)	=	7718 – Alte venituri excepționale din operații de gestiune	5.000.000

Exemplul 8. Prin demolarea baracamentelor şi amenajărilor provizorii, înregistrate în contabilitate la prețul de 5.000.000 lei, se obțin materiale recuperabile, în sumă de 2.000.000 lei.

Reflectarea în contabilitate a unei asemenea operații presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a scoaterii din gestiune a activului patrimonial reprezentând baracamente şi amenajări provizorii.

Formula contabilă:

5.000.000	603 – Cheltuieli privind baracamentele şi amenajările provizorii	=	323 – Baracamente şi amenajări provizorii	5.000.000

b) Reflectarea în contabilitate a materialelor recuperate din demolarea baracamentelor şi amenajărilor provizorii.

Formula contabilă:

2.000.000	301 - Materiale consumabile	=	708 – Venituri din activități diverse	2.000.000

Atenţie ! În noul Plan de Conturi general, aprobat în baza OMF nr. 403/1999, contul ***323 – Baracamente şi amenajări provizorii*** nu se mai regăseşte.

III. 4.3. Producţia în curs de execuţie

Producţia în curs de execuţie reprezintă producţia care nu a trecut prin toate fazele (stadiile) de prelucrare, prevăzute în procesul tehnologic, precum şi produsele nesupuse probelor şi recepţiei tehnice sau necompletate în întregime.

În cadrul producţiei în curs de execuţie se cuprind, de asemenea, lucrările şi serviciile, precum şi studiile în curs de execuţie sau neterminate.

La intrarea în patrimoniu, producţia în curs de execuţie se înregistrează în contabilitate la ***costul de producţie.***

Producţia în curs de execuţie se determină prin inventarierea producţiei neterminate la finele perioadei de gestiune, prin metode tehnice de constatare a stadiului sau gradului de efectuare a operaţiunilor tehnologice şi evaluarea acesteia la ***costurile de producţie***.

Determinarea producţiei în curs de execuţie prin inventariere se realizează prin inventarierea faptică a stocurilor de produse finite în curs de execuţie sau lucrări şi servicii în curs de execuţie, adică neterminate la sfârşitul perioadei de gestiune, pe fiecare loc de muncă şi secţie de producţie în parte, evaluarea ei şi calculul costului de producţie.

Determinarea producţiei în curs de execuţie prin metode tehnice de constatare, respectiv prin ***metoda contabilă***, se realizează în baza datelor din contabilitate de gestiune, utilizându-se următoarea relaţie de calcul:

$$P_{ce} = P_{np} + CH_{ep} - CH_{tp}$$

în care:

P_{ce} - producţia în curs de execuţie;
P_{np} - producţia neterminată la începutul perioadei de gestiune (lunii);
CH_{ep} - cheltuielile efectuate în cursul perioadei pentru realizarea producţiei;
CH_{tp} - cheltuielile aferente producţiei terminate în cursul perioadei de gestiune.

Producţia în curs de execuţie este reflectată în contabilitatea sintetică, respectiv în Planul de Conturi general, cu ajutorul grupei de conturi ***33 – Producţia în curs de execuţie***, care cuprinde următoarele conturi sintetice de gradul I.

- ***33 – Producţia în curs de execuţie:***
  331 – Produse în curs de execuţie;
  332 – Lucrări şi servicii în curs de execuţie;

Contul 331 – Produse în curs de execuţie:

- ***Conţinut economic:***
  - cont de active circulante materiale;

• ***Funcţia contabilă:***

- cont de activ;

• ***Se debitează:***

- cu valoarea la cost de producţie a stocului de produse în curs de execuţie, la sfârşitul perioadei de gestiune, stabilită pe bază de inventar (711);

• ***Se creditează:***

- cu scăderea din gestiune a valorii producţiei în curs de execuţie, la începutul următoarei perioade de gestiune (711);

• ***Soldul final:***

- sold final debitor, reprezentând valoarea la cost de producţie a produselor aflate în curs de execuţie, la sfârşitul perioadei.

Atenţie ! În practica contabilă, de regulă, atât costul de producţie al producţiei în curs de execuţie de la începutul perioadei, cât şi costul de producţie al produselor în curs de execuţie, de la sfârşitul perioadei de gestiune, se înregistrează în debitul contului *331 – Produse în curs de execuţie* şi în creditul contului *711 – Venituri din producţia stocată*, cu sumele înregistrate ***în roşu***, pentru producţia de la începutul perioadei şi cu sumele înregistrate ***în negru***, pentru producţia de la sfârşitul perioadei.

Dezvoltarea analitică a contului *331 – Produse în curs de execuţie* se realizează cu ajutorul ***contabilităţii de gestiune.***

Contul 332 – Lucrări şi servicii în curs de execuţie:

• ***Conţinut economic:***

- cont de active circulante materiale;

• ***Funcţia contabilă:***

- cont de activ;

• ***Se debitează:***

- cu valoarea la cost de producţie a lucrărilor şi serviciilor aflate în curs de execuţie, la sfârşitul perioadei de gestiune (711);

• ***Se creditează:***

- cu scăderea din gestiune a valorii lucrărilor şi serviciilor în curs de execuţie, la începutul perioadei următoare (711);

• ***Soldul final:***

- sold final debitor, reprezentând valoarea la cost de producţie a lucrărilor şi serviciilor, în curs de execuţie, la sfârşitul perioadei de gestiune.

Atenţie ! Ca şi în cazul contului ***331 – Produse în curs de execuţie***, contul ***332 – Lucrări şi servicii în curs de execuţie*** poate funcţiona ***numai prin debitare***, în sensul că lucrările şi serviciile în curs de execuţie existente la începutul perioadei se înregistrează cu sumele ***în roşu***, iar cele de la sfârşitul perioadei se înregistrează cu sumele ***în negru***.

Logica înregistrărilor în contabilitate a producţiei, lucrărilor şi serviciilor în curs de execuţie, este următoarea:

- În cursul perioadei de gestiune se calculează toate cheltuielile aferente producţiei, atât pentru producţia terminată, cât şi pentru cea neterminată cu ajutorul conturilor de cheltuieli corespunzătoare;
- La sfârşitul perioadei de gestiune, conturile de cheltuieli se închid prin preluarea lor în contul de rezultate ***121 – Profit şi pierdere;***
- În cursul perioadei de gestiune se colectează numai veniturile aferente producţiei terminate stocate şi, respectiv, vândute, cu ajutorul conturilor de venituri corespunzătoare;
- La sfârşitul perioadei de gestiune, conturile de venituri se închid prin preluarea soldului lor, în contul de rezultate financiare, ***121 – Profit şi pierdere:***

EXEMPLE:

Exemplul 1. La sfârşitul perioadei de gestiune (sfârşitul lunii februarie 2000), un agent economic stabileşte, prin inventariere sau prin metoda contabilă, că stocul de produse aflate în curs de execuţie, evaluate la costul de producţie, este de 4.000.000 lei.

Reflectarea în contabilitate a acestei operaţii se realizează prin următoarea formulă contabilă:

Formula contabilă:

4.000.000	331 – Produse în curs de execuţie	=	711 – Venituri din producţia stocată	4.000.000

- La începutul următoarei perioade de gestiune, adică la data de 1 martie 2000, soldul final al contului ***331 – Produse în curs de execuţie*** devine soldul iniţial al contului din luna martie, procedându-se deci la destocarea sau anularea stocului de produse în curs de execuţie, efectuându-se următoarea înregistrare contabilă:

Formula contabilă:

4.000.000	711 – Venituri din producţia stocată	=	331 – Produse în curs de execuţie	4.000.000

În acelaşi mod se procedează şi în cazul lucrărilor şi serviciilor în curs de execuţie.

Exemplul 2. Valoarea lucrărilor şi serviciilor în curs de execuţie, evaluate la costul de producţie, la sfârşitul perioadei de gestiune, prin inventariere sau prin metoda contabilă, este de 3.000.000 lei.

Formula contabilă:

3.000.000	332 – Lucrări şi servicii în curs de execuţie	=	711 – Venituri din producţia stocată	3.000.000

- La începutul următoarei perioade de gestiune se procedează la scăderea din gestiune (destocarea sau anularea) a lucrărilor şi serviciilor în curs de execuţie.

Formula contabilă:

3.000.000	711 – Venituri din producţia stocată	=	332 – Lucrări şi servicii în curs de execuţie	3.000.000

III. 4.4. Contabilitatea produselor

Categoria economică de ***produse***, abordată din punct de vedere contabil, cuprinde bunurile economice rezultate în urma unui proces de producţie şi care îmbracă următoarele forme:

- ***Semifabricatele*** – prin care se înţeleg produsele al căror proces tehnologic a fost terminat într-o secţie (fază de fabricaţie) şi care trec, în continuare, în procesul tehnologic al altei secţii (faze de fabricaţie) sau se livrează terţilor;
- ***Produse finite*** reprezintă produsele care au parcurs în întregime fazele procesului de fabricaţie şi nu mai au nevoie de prelucrări ulterioare în cadrul unităţii patrimoniale, putând fi depozitate în vederea livrării sau expediate direct clienţilor;
- ***Produsele reziduale*** – reprezentând rebuturile, materiale recuperabile sau deşeurile;

La intrarea în patrimoniu, bunurile materiale de ***natura produselor*** se evaluează şi se înregistrează în contabilitate, la ***costul de producţie***.

Evaluarea şi înregistrarea în contabilitate a produselor se poate face şi la ***preţuri standard*** (prestabilite), pe baza preţurilor medii ale bunurilor respective, denumite ***preţuri de înregistrare***, cu condiţia evidenţierii distincte a diferenţelor de preţ, faţă de costul de achiziţie sau costul de producţie, după caz.

Diferenţele de preţ astfel stabilite la intrarea bunurilor respective în patrimoniu se înregistrează proporţional, atât asupra valorii bunurilor ieşite, cât şi asupra stocurilor.

Preţurile standard (prestabilite) folosite pentru înregistrarea în contabilitate a produselor este necesar să fie actualizate periodic, de regulă, cel puţin o dată pe an, în funcţie de evoluţia preţurilor şi de alţi factori.

În cazul în care evaluarea bunurilor materiale se face la preţuri standard (prestabilite), diferenţele stabilite între preţul de înregistrare şi costul de achiziţie, respectiv costul de producţie efectiv, se înregistrează distinct în contabilitate.

Repartizarea diferenţelor de preţ asupra valorii bunurilor ieşite şi asupra stocurilor se efectuează cu ajutorul coeficientului de repartizare, ca şi în cazul celorlalte stocuri, respectiv:

$$K_r = \frac{Si_{348} + Rdp_{348}}{Si_p + Rd_p} \times 100$$

în care:

K_r - coeficientul de repartizare al diferenţelor de preţ;
Si_{348} - soldul iniţial al contului ***348 – Diferenţe de preţ la produse;***
Rdp_{348} - rulajul diferenţelor de preţ în cursul perioadei de gestiune;
Si_p - soldul iniţial al contului de produse, în funcţie de caz;
Rd_p - rulajul debitor al contului de produse din cursul perioadei (intrările de produse).

Coeficientul de repartizare (K_r) se înmulţeşte cu valoarea bunurilor ieşite din gestiune, la preţ de înregistrare, iar suma rezultată se înregistrează în contul corespunzător în care au fost înregistrate produsele ieşite.

În general, cu valabilitate la toate categoriile de stocuri, coeficienţii de repartizare a diferenţelor de preţ pot fi calculaţi la nivelul conturilor sintetice de gradul I şi II, prevăzute în Planul de Conturi, pe grupe sau categorii de stocuri.

La sfârşitul perioadei de gestiune, soldul contului de diferenţe de preţ se cumulează cu soldul conturilor de stocuri (produse), la preţ de înregistrare, astfel încât aceste conturi să reflecte valoarea stocurilor la ***costul de producţie*** sau de achiziţie, după caz.

Evidenţa contabilă a produselor se realizează cu ajutorul grupei de conturi ***34 – Produse***, care cuprinde următoarele conturi sintetice de gradul I:

- ***34 – Produse:***
  341 – Semifabricate
  345 – Produse finite
  346 – Produse reziduale
  348 – Diferenţe de preţ la produse

III. 4.4.1. Contabilitatea semifabricatelor

Aşa cum s-a făcut precizarea, ***semifabricatele*** sunt produsele al căror proces tehnologic a fost terminat într-o secţie (fază de fabricaţie) şi care trec în continuare în procesul tehnologic al altei secţii (faze de fabricaţie) sau se livrează terţilor.

După modul lor de reflectare în contabilitate, semifabricatele se grupează în două mari categorii:

- ***Semifabricate nedepozitabile*** – care trec de la o fază de fabricaţie la alta, sub forma unor cheltuieli aferente ***producţiei în curs de execuţie*** şi tocmai de aceea reflectarea în contabilitate a acestei categorii de semifabricate se face cu ajutorul contului ***331 – Produse în curs de execuţie.***

- ***Semifabricate depozitabile*** – reprezentând acele semifabricate care au parcurs întregul proces tehnologic al unei faze de producţie, putând fi stocate (depozitate), după care urmează să intre într-o altă fază de producţie sau pot fi livrate ca atare terţilor.

Această categorie de semifabricate se evidenţiază cu ajutorul contului ***341 – Semifabricate***.

Având în vedere că semifabricatele nedepozitabile sunt tratate ca o producţie în curs de execuţie (care a fost tratată într-un paragraf anterior), vom prezenta în continuare funcţionarea contului ***341 – Semifabricate***, cont sintetic de gradul I, în variantele când agentul economic aplică metoda inventarului permanent (în cazul unităţilor mari), respectiv metoda inventarului intermitent (în cazul unităţilor mici şi mijlocii).

Contul 341 – Semifabricate în cazul aplicării metodei inventarului permanent**:**

- ***Conţinut economic:***
  - cont de active circulante materiale;
- ***Funcţia contabilă:***
  - cont de activ;
- ***Se debitează:***
  - cu valoarea la preţ de înregistrare a semifabricatelor intrate în gestiune din activitatea proprie, precum şi plusurile constatate cu ocazia inventarierii (711);
  - cu valoarea semifabricatelor aduse de la terţi (354, 401);
- ***Se creditează:***
  - cu valoarea la preţ de înregistrare a semifabricatelor predate spre prelucrare altei secţii (711);
  - cu valoarea la preţ de înregistrare a semifabricatelor vândute terţilor (711);
  - cu valoarea la preţ de înregistrare a semifabricatelor constatate lipsă la inventar (711);
  - cu valoarea la preţ de înregistrare a produselor trimise spre prelucrare la terţi (354);
- ***Soldul final:***
  - sold final debitor, reprezentând valoarea la preţ de înregistrare a semifabricatelor existente în stoc, pe locuri de depozitare.

Contul 341 – Semifabricate (în cazul aplicării metodei inventarului intermitent:

- ***Conţinut economic:***
  - cont de active circulante materiale;
- ***Funcţia contabilă:***
  - cont de activ;

• ***Se debitează:***

- cu valoarea la cost de producţie a semifabricatelor existente la începutul perioadei de gestiune, cu sumele înregistrate ***în roşu*** (711);
- cu valoarea la cost de producţie a semifabricatelor existente la sfârşitul perioadei de gestiune, stabilite prin inventariere (711);

• ***Se creditează:***

- cu valoarea la cost de producţie a semifabricatelor existente la începutul perioadei de gestiune, în situaţiile când acestea nu se înregistrează în partea de debit cu sumele în roşu (711).

• ***Soldul final:***

- sold final debitor, reprezentând valoarea la preţ de înregistrare a semifabricatelor existente în stoc.

Evaluarea semifabricatelor depozitabile se poate face:

- la costul de producţie;
- la preţul standard (prestabilit).

În cazul evaluării semifabricatelor la preţul standard, după cum s-a făcut precizarea, trebuie folosit şi contul ***348 – Diferenţe de preţ la produse***, cont sintetic de gradul I.

Contul 348 – Diferenţe de preţ la produse:

• ***Conţinut economic:***

- cont rectificativ al activelor circulante materiale;

• ***Funcţia contabilă:***

- cont de activ;

• ***Se debitează:***

- cu diferenţele de preţ nefavorabile (în negru) sau favorabile (în roşu), aferente semifabricatelor şi produselor finite obţinute din producţia proprie (711).

• ***Se creditează:***

- cu diferenţele de preţ nefavorabile (în negru) sau favorabile (în roşu), aferente semifabricatelor şi produselor finite ieşite de la locurile de depozitare (711).

• ***Soldul final:***

- poate fi ***sold final debitor în roşu***, reflectând diferenţele de preţ favorabile (costul de producţie este mai mic decât costul prestabilit), aferente semifabricatelor finite ieşite de la locurile de depozitare.
- poate fi ***sold final debitor în negru***, reflectând diferenţele de preţ nefavorabile (atunci când costul de producţie este mai mare decât preţul prestabilit), aferent semifabricatelor şi produselor finite existente în stoc.

Contul ***348 – Diferențe de preț la produse*** se poate dezvolta în conturi analitice pe fiecare tip de produs.

Atenție ! Contul ***348 – Diferențe de preț la produse***, ca de altfel și celelalte conturi de diferențe de preț la stocuri, poate fi tratat și ca un ***cont bifuncțional***, care se creditează cu abaterile favorabile aferente produselor intrate în gestiune și se debitează cu abaterile nefavorabile aferente intrărilor de produse.
Soldul debitor sau creditor al contului de diferențe de preț, calculat la un moment dat, se repartizează asupra produselor ieșite, cu ajutorul coeficientului de repartizare (K_r).

III. 4.4.1.1. Reflectarea în contabilitate a semifabricatelor obținute din producția proprie și în general a produselor din producția proprie, prin utilizarea metodei inventarului permanent

În cazul utilizării metodei inventarului permanent se au în vedere următoarele aspecte:

- Stocurile de produse rezultate din producția proprie generează pentru firmă un venit, care se evidențiază prin creditarea contului ***711 – Venituri din producția stocată***, în corespondență cu debitarea contului de produse corespunzător.
- În situația ieșirilor de produse se face o înregistrare inversă, adică se debitează contul de venituri pe stoc și se creditează contul de produse corespunzător;
- Contul ***711 – Venituri din producția stocată*** îndeplinește rolul unui cont de variație de stocuri provenite din producția proprie;
- Tot prin intermediul contului ***711 – Venituri din producția stocată*** se evidențiază plusurile și minusurile de inventar constatate cu ocazia inventarului de la sfârșitul exercițiului financiar, plusurile de inventar fiind considerate intrări de produse, iar minusurile de inventar fiind considerate ieșiri de produse;
- La sfârșitul perioadei de gestiune, după efectuarea regularizărilor impuse de inventariere, soldul creditor sau debitor al contului ***711 – Venituri din producția stocată*** este preluat de contul ***121 – Profit și pierdere***;
- În situația când stocul final de produse este mai mare decât stocul inițial, soldul contului ***711 – Venituri din producția stocată*** este creditor, reflectând o majorare a ***producției exercițiului***;
- În situația când stocul final de produse este mai mic decât stocul inițial, soldul contului ***711 – Venituri din producția stocată*** este debitor, reflectând o micșorare a producției exercițiului.
- După cum se poate observa, soldul creditor al contului ***711 – Venituri din producția stocată*** este preluat la sfârșitul perioadei de gestiune în contul ***121 – Profit și pierdere***, intrând în categoriile veniturilor de exploatare, cu semnul (+), când soldul este creditor și cu semnul (-), când soldul este debitor.

Pentru înţelegerea problematicii expuse facem precizarea că în conformitate cu legislaţia contabilă din România, în categoria veniturilor se includ atât ***producţia vândută***, cât şi variaţia stocurilor de produse fabricate şi producţia în curs de execuţie de la sfârşitul perioadei de gestiune, faţă de cele de la începutul perioadei de gestiune.

Astfel, ***veniturile din exploatare***, avute în vedere la stabilirea rezultatelor financiare, iau în considerare şi creşterea sau descreşterea stocurilor de produse fabricate şi producţia în curs de execuţie de la sfârşitul perioadei de gestiune, faţă de cele de la începutul perioadei de gestiune, astfel:

$$V_e = V_{pms} + V_{pi} + V_{se} + A_{ve} + V_p \pm V_{ps}$$

în care:

V_e - venituri din exploatare;
V_{pms} - veniturile din vânzări de produse, mărfuri, servicii prestate şi din alte activităţi (grupa 70);
V_{pi} - venituri din producţia de imobilizări (grupa 72);
V_{se} - venituri din subvenţii de exploatare (grupa 74);
A_{ve} - alte venituri din exploatare (grupa 75);
V_p - venituri din provizioane (grupa 78);
V_{ps} - venituri din producţia stocată.

Evidenţa contabilă a veniturilor din producţia stocată, respectiv urmărirea variaţiei stocurilor de produse fabricate şi producţia în curs de execuţie, se realizează cu ajutorul contului *711 – **Venituri din producţia stocată***, cont sintetic de gradul I, care în cazul utilizării de către firmă a metodei inventarului permanent înregistrează toată producţia fabricată şi respectiv vândută în cursul perioadei de gestiune, precum şi producţia în curs de execuţie de la sfârşitul perioadei.

Contul 711 – Venituri din producţia stocată:

- ***Conţinut economic:***
  - cont de venituri din exploatare;
- ***Funcţia contabilă:***
  - cont bifuncţional, care reflectă evoluţia rezultatelor din variaţia stocurilor de produse fabricate şi producţie în curs de execuţie;
- ***Se creditează:***
  - la începutul perioadei de gestiune, cu contul producţiei, lucrărilor şi serviciilor în curs de execuţie, de la sfârşitul perioadei de gestiune precedente, cu sumele trecute ***în roşu*** (331, 332);
  - la sfârşitul perioadei de gestiune, cu costul producţiei, lucrările şi serviciile în curs de execuţie, stabilit prin evaluarea producţiei neterminate de la sfârşitul perioadei de gestiune, cu sumele trecute ***în negru*** (331, 332);

- cu costul de producţie al baracamentelor şi amenajărilor provizorii obţinute din producţia proprie (323);
- cu preţul de înregistrare al semifabricatelor, produselor finite şi produselor reziduale obţinute (341, 345, 346);
- cu diferenţele între preţul de înregistrare şi costul de producţie al semifabricatelor, produselor finite şi produselor reziduale (348);
- cu preţul de înregistrare al animalelor şi păsărilor obţinute din producţia proprie (361);
- cu diferenţele dintre preţul de înregistrare al animalelor şi păsărilor obţinute din producţia proprie şi costul lor de producţie (368);

• ***Se debitează:***

- cu semifabricatele, produsele finite şi produsele reziduale, la preţ de înregistrare, ieşite din depozite prin orice formă sau modalitate (341, 345, 346);
- cu diferenţele de preţ între preţul de înregistrare şi costul de producţie, aferente semifabricatelor, produselor finite şi produselor reziduale ieşite din depozite (348);
- cu baracamentele şi amenajările provizorii ieşite din depozite (323);
- cu preţul de înregistrare al animalelor şi păsărilor ieşite (361);
- cu diferenţele de preţ dintre preţul de înregistrare al animalelor şi păsărilor ieşite şi costul lor de producţie (368);

• ***Soldul final:*** - poate fi:

- ***sold creditor***, atunci când producţia stocată intrată în depozite, inclusiv producţia în curs de execuţie, de la sfârşitul perioadei de gestiune, depăşeşte producţia ieşită din depozite în cursul perioadei de gestiune, inclusiv producţia în curs de execuţie de la începutul perioadei de gestiune.
- ***sold debitor***, atunci când producţia stocată intrată în depozite, inclusiv producţia în curs de execuţie de la sfârşitul perioadei de gestiune, este mai mică decât producţia ieşită din depozite în cursul perioadei de gestiune, inclusiv producţia în curs de execuţie de la începutul perioadei de gestiune (lunii).

• Contul ***711 – Venituri din producţia stocată*** nu prezintă sold la sfârşitul perioadei de gestiune, deoarece diferenţele dintre rulajele debitoare şi creditoare ale contului se închid prin contul de rezultate ***121 – Profit şi pierderi.***

EXEMPLE:

A. Reflectarea în contabilitate a semifabricatelor evaluate la costul de producţie

Exemplul 1. Un agent economic prezintă următoarea situaţie privind semifabricatele:

- Semifabricate obţinute din producţie proprie = 5.000.000 lei
- Semifabricate predate spre prelucrare altor secţii = 3.000.000 lei

Reflectarea în contabilitate a acestor operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a intrării în gestiune a semifabricatelor obţinute din producţia proprie.

Formula contabilă:

5.000.000	341 - Semifabricate	=	711 – Venituri din producţia stocată	5.000.000

b) Reflectarea în contabilitate a semifabricatelor ieşite spre prelucrare la alte secţii de fabricaţie.

Formula contabilă:

5.000.000	711 – Venituri din producţia stocată	=	341 – Semifabricate	5.000.000

Exemplul 2. Un agent economic obţine în cursul perioadei de gestiune semifabricate din producţia proprie, înregistrate în contabilitate la costul efectiv de producţie de 6.000.000 lei.

Agentul economic vinde producţia obţinută unui terţ, la preţul negociat de 7.000.000 lei.

Reflectarea în contabilitate a acestor operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a intrării în gestiune a semifabricatelor realizate din producţia proprie.

Formula contabilă:

6.000.000	341 - Semifabricate	=	711 – Venituri din producţia stocată	6.000.000

b) Reflectarea în contabilitate a vânzării semifabricatelor.

- Preţ de vânzare = 7.000.000 lei
- TVA_c = 19% $= \frac{7.000.000 \times 19}{100} = 1.330.000$ lei

Total factură de vânzare = 8.330.000 lei

Formula contabilă:

8.330.000	411 - Clienţi	=	%	
			702 – Venituri din vânzarea semifabricatelor	7.000.000
			4427 – TVA_c	1.330.000

c) Reflectarea în contabilitate a încasării clienţilor.

Formula contabilă:

8.330.000	5121 – Conturi la bănci în lei	=	411 - Clienţi	8.330.000

d) Reflectarea în contabilitate a descărcării gestiunii a semifabricatelor vândute.

- Preţ de producţie = 6.000.000 lei

Formula contabilă:

6.000.000	711 – Venituri din producţia stocată	=	341 – Semifabricate	6.000.000

Exemplul 3. Reflectarea în contabilitate a semifabricatelor recepţionate de la terţi, unde au fost date spre prelucrare, în următoarele condiţii:

- Semifabricate date spre prelucrare = 5.000.000 lei
- Valoarea manoperei terţilor = 1.000.000 lei

Reflectarea în contabilitate a acestei operaţii presupune următoarele înregistrări contabile:

a) Reflectarea în contabilitate a recepţiei semifabricatelor date spre prelucrare la terţi.

Formula contabilă:

5.000.000	341 - Semifabricate	=	354 – Produse aflate la terţi	5.000.000

b) Reflectarea în contabilitate a lucrărilor (manoperei) efectuate de terţi privind semifabricatele.

- Valoarea manoperei = 1000.000 lei
- TVA_d = 19% $= \frac{1.000.000 \times 19}{100} = 190.000$ lei

---

Total factură furnizor = 1.190.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	401 – Furnizori	1.190.000
1.000.000	341 – Semifabricate			
190.000	4426 – TVA_d			

c) Reflectarea în contabilitate a plăţii furnizorului.

Formula contabilă:

1.190.000	401 - Furnizori	=	5121 – Conturi la bănci în lei	1.190.000

Exemplul 4. Reflectarea în contabilitate a unui plus de inventar la semifabricate, evaluat la 1.000.000 lei.

Formula contabilă:

1.000.000	341 - Semifabricate	=	711 – Venituri din producţia stocată	1.000.000

Exemplul 5. Reflectarea în contabilitate a lipsurilor de inventar evaluate la 1.000.000 lei.

Reflectarea în contabilitate a unei asemenea operaţii presupune efectuarea mai multor înregistrări în funcţie de caz:

a) Înregistrarea în contabilitate a lipsurilor de semifabricate, neimpozabile (inclusiv perisabilităţi):

Formula contabilă:

1.000.000	711 – Venituri din producţia stocată	=	341 – Semifabricate	1.000.000

b) Reflectarea în contabilitate a TVA_c, aferentă lipsurilor neimpozabile.

- Semifabricate lipsă la inventar = 1.000.000 lei
- TVA_c = 19% = 190.000 lei

Formula contabilă:

190.000	635 – Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	4427 – TVA_c	190.000

c) În cazul înregistrării semifabricatelor lipsă la inventar se fac următoarele înregistrări:

- Dacă imputarea se face unui salariat aparţinând firmei:
  - semifabricate lipsă = 1.000.000 lei
  - TVA_c = 19% = 190.000 lei

Total valoare de înlocuire = 1.190.000 lei

Formula contabilă:

1.190.000	4282 – Alte creanţe în legătură cu personalul	=	%	
			758 – Alte venituri din exploatare	1.000.000
			4427 – TVA_c	190.000

- Dacă înregistrarea se face unui terţ:

Formula contabilă:

1.190.000	461 – Debitori diverşi	=	%	
			758 – Alte venituri din exploatare	1.000.000
			4427 – TVA_c	190.000

Exemplul 6. Reflectarea în contabilitate a lipsurilor de semifabricate provocate de calamităţi naturale, evaluate la 2.000.000 lei.

Formula contabilă:

2.000.000	6718 – Alte cheltuieli excepţionale privind operaţiile de gestiune	=	341 – Semifabricate	2.000.000

Exemplul 7. Reflectarea în contabilitate a semifabricatelor date cu titlu gratuit (donaţii), în sumă de 2.000.000 lei.

Formula contabilă:

2.000.000	6712 – Donaţii şi subvenţii acordate	=	341 – Semifabricate	2.000.000

- Concomitent cu prima înregistrare se determină şi se reflectă în contabilitate TVA_c.
  - produse donate = 2.000.000 lei
  - TVA_c = 19% = $\frac{2.000.000 \times 19}{100}$ = 380.000 lei

Formula contabilă:

380.000	635 – Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	4427 – TVA_c	380.000

Exemplul 8. Un agent economic achiziţionează de la terţi semifabricate, la preţul de cumpărare de 5.000.000 lei.

- Preţ de cumpărare de la furnizori = 5.000.000 lei
- TVA_d = 19% = 5.000.000 x 19 / 100 = 950.000 lei

Total factură = 5.950.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	
5.000.000	341 – Semifabricate		
950.000	4426 - TVAd		
			401 – Furnizori 5.950.000

B. Reflectarea în contabilitate a semifabricatelor în cazul utilizării preţurilor standard (prestabilite)

Preţurile standard (prestabilite) reprezintă un ***preţ mediu (cost mediu)***, pe care agentul economic îl ia în considerare, pe baza experienţelor anterioare în domeniu, pentru realizarea şi înregistrarea în contabilitate a semifabricatelor.

La sfârşitul perioadei de gestiune, când se determină ***costul (preţul) efectiv*** de realizare a semifabricatelor, acesta poate fi mai mare, egal sau mai mic decât preţul prestabilit (standard).

În această situaţie, la sfârşitul perioadei de gestiune (lunii calendaristice) se determină (calculează) diferenţele dintre ***costurile de producţie efective*** şi preţurile standard (prestabilite), diferenţe care se înregistrează în contabilitate, cu ajutorul contului ***348 – Diferenţe de preţ la produse.***

EXEMPLE:

Exemplul 1. Un agent economic prezintă în cursul unei perioade de gestiune următoarele situaţii privind semifabricatele:

- Preţ standard = 1.000 lei/bucată
- Cost de producţie efectiv = 800 lei/bucată
- Stoc iniţial de semifabricate = 2.000 bucăţi
  - evaluate la preţ standard = 2.000 bucăţi x 1.000 lei/bucată = 2.000.000 lei
  - evaluate la costul de producţie efectiv = 2.000 bucăţi x 800 lei bucată = 1.600.000 lei

Diferenţă de preţ = 2.000.000 - 1.600.000 = 400.000 lei
(în roşu sau 400.000)

- Intrări de semifabricate din producţia proprie în cursul perioadei de gestiune = 5.000 bucăţi
  - evaluate la preţ standard = 5.000 bucăţi x 1.000 lei/bucată = 5.000.000 lei
  - evaluate la costul de producţie efectiv = 5.000 bucăţi x 800 lei bucată = 4.000.000 lei

Diferenţă de preţ = 5.000.000 - 4.000.000 = 1.000.000 lei
(în roşu sau 1.000.000)

- Ieşiri spre prelucrare în alte secţii de producţie = 4.000 bucăţi
  - evaluate la preţ standard = 4.000 bucăţi x 1.000 lei/bucată = 4.000.000 lei
  - evaluate la costul de producţie efectiv = 4.000 bucăţi x 800 lei bucată = 3.200.000 lei

Diferenţă de preţ = 4.000.000 - 3.200.000 = 800.000 lei
(în roşu sau 800.000)

- Stoc final (la sfârşitul lunii) = S_i + I - E = 2.000 bucăţi + 5.000 bucăţi – 4.000 bucăţi = = 3.000 bucăţi
  - evaluate la preţ standard = 3.000 bucăţi x 1.000 lei/bucată = 3.000.000 lei
  - evaluate la costul de producţie efectiv = 3.000 bucăţi x 800 lei bucată = 2.400.000 lei

Diferenţă de preţ = 3.000.000 - 2.400.000 = 600.000 lei
(în roşu sau 600.000)

Reflectarea în contabilitate a acestor operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a recepţiei semifabricatelor obţinute din producţia proprie.

Formula contabilă:

	%		=	711 – Venituri din producţia stocată 4.000.000
5.000.000		341 - Semifabricate		
1.000.000		348 – Diferenţe de preţ la produse		

b) Reflectarea în contabilitate a semifabricatelor date spre prelucrare altor secţii de producţie ale agentului economic.

Formula contabilă:

3.200.000	711 – Venituri din producţia stocată	=	%	
			341 – Semifabricate	4.000.000
			348 – Diferenţe de preţ la produse	800.000

Dacă presupunem că semifabricatele obţinute din producţia proprie se vând unui terţ, la preţul de vânzare negociat de 1.500 lei/bucată, se fac următoarele înregistrări contabile:

a) Reflectarea în contabilitate a vânzării semifabricatelor.

- Preţ vânzare = 4.000 bucăţi x 1.500 lei/bucată = 6.000.000 lei
- $TVA_c = 19\% = \frac{6.000.000 \times 19}{100} = 1.140.000$ lei

Total factură de vânzare = 7.140.000 lei

Formula contabilă:

7.140.000	411 – Clienţi	=	%	
			702 – Venituri din vânzarea semifabricatelor	6.000.000
			4427 – TVA_c	1.140.000

b) Reflectarea în contabilitate a încasării clientului.

Formula contabilă:

7.140.000	5121 – Conturi la bănci în lei	=	411 – Clienţi	7.140.000

c) Reflectarea în contabilitate a scăderii din gestiune a semifabricatelor vândute.

- Valoarea semifabricatelor vândute, înregistrate în contabilitate la preţul standard = 4.000 buc. x 1.000 lei/buc. = 4.000.000 lei

Formula contabilă:

4.000.000	711 – Venituri din producţia stocată	=	341 – Semifabricate	4.000.000

d) La sfârşitul perioadei de gestiune se poate determina cu exactitate costul de producţie efectiv, care a fost prezentat de altfel la începutul problemei, rezultând deci un cost de producţie efectiv pe unitatea de semifabricate de 800 lei.

Rezultă:

- Producţie fabricată, respectiv intrată în gestiune în cursul perioadei de gestiune, evaluată la preţ standard = 5.000 buc. x 1.000 lei/buc. = 5.000.000 lei;
- Producţie fabricată, respectiv intrată în gestiune în cursul perioadei de gestiune (lunii), evaluată la costul de producţie efectiv = 5.000 buc. x 800 lei/buc. = = 4.000.000;

Diferenţe de preţ = 5.000.000 - 4.000.000 = 1.000.000 lei
(în roşu sau 1.000.000)

Formula contabilă:

1.000.000	348 – Diferenţe de preţ la produse	=	711 – Venituri din producţia stocată	1.000.000

e) Reflectarea în contabilitate a diferenţelor de preţ aferente semifabricatelor ieşite (vândute):

- Determinarea coeficientului de repartizare a diferenţelor de preţ asupra semifabricatelor ieşite (K_r):

$$K_r = \frac{Si_{348} + Rdp_{348}}{Si_{341} + Rd_{341}} \times 100 = \frac{400.000 + 1.000.000}{2.000.000 + 5.000.000} \times 100 =$$

$$= \frac{400.000 + 1.000.000}{2.000.000 + 5.000.000} \times 100 = \frac{1.400.000}{7.000.000} \times 100 = 20\,\%$$

- Determinarea diferenţelor de preţ repartizate asupra semifabricatelor ieşite (vândute):

$$D_p = E \times K_r$$

în care:

D_p - diferenţele de preţ ce se repartizează asupra valorii semifabricatelor ieşite, înregistrate la preţul standard;
E - valoarea ieşirilor la preţul standard;
K_r - coeficientul de repartizare al diferenţelor de preţ.

sau:

$$Rc_{348} = Rc_{341} \times Kr$$

în care:

Rc_{348} - rulajul creditor al contului ***348 – Diferenţe de preţ la produse;***
Rc_{341} - Rulajul creditor la contului ***341 – Semifabricate;***
Kr - coeficientul de repartizare al diferenţelor de preţ.

Rezultă:

$$D_p = E \times K_r = 4.000.000 \times 20\% = \frac{4.000.000 \times 20}{100} = 800.000 \text{ lei}$$

- Formula contabilă de înregistrare a diferențelor de preț aferente semifabricatelor vândute:

800.000	711 – Venituri din producția stocată	=	348 – Diferențe de preț la produse	800.000

Exemplul 2. Un agent economic constată cu ocazia inventarierii un plus de inventar, reprezentând 200 unități de semifabricate.

- Evaluarea la preț standard= 200 buc. x 1.000 lei/buc. = 200.000 lei
- Evaluarea la cost de producție efectiv = 200 buc. x 800 lei/buc. = 160.000 lei

---

Diferența de preț = 200.000 – 160.000 = 40.000 lei (în roşu sau 40.000)

Reflectarea în contabilitate a plusurilor de inventar la semifabricate se face la prețul standard.

Formula contabilă:

200.000	341 - Semifabricate	=	711 – Venituri din producția stocată	200.000

- Concomitent cu această înregistrare se reflectă şi diferențele de preț favorabile (în roşu) sau nefavorabile (în negru).

În cazul de față, diferența favorabilă (în roşu) se înregistrează în baza următoarei formule contabile:

40.000	348 – Diferențe de preț la produse	=	711 – Venituri din producția stocată	40.000

- În situația când costul de producție efectiv presupunem că era mai mare decât prețul standard, rezultă o diferență nefavorabilă care se înregistra în negru, astfel:
  - prețul standard = 200 buc. x 1.000 lei/buc. = 200.000 lei/buc.
  - cost de producție efectiv = 200 buc. x 1.500 lei/buc. = 300.000 lei

---

Diferența de preț = 300.000 – 200.000 = 100.000 lei

Formula contabilă:

100.000	348 – Diferențe de preț la produse	=	711 – Venituri din producția stocată	100.000

Exemplul 3. Agentul economic constată cu ocazia inventarierii o lipsă de inventar reprezentând 200 buc. semifabricate.

- prețul standard = 200 buc. x 1.000 lei/buc. = 200.000 lei/buc.
- cost de producție efectiv = 200 buc. x 800 lei/buc. = 160.000 lei

---

Diferența de preț = 40.000 lei

Reflectarea în contabilitate a minusurilor de inventar la semifabricate se realizează la prețurile standard.

Formula contabilă:

200.000	711 – Venituri din producția stocată	=	341 – Semifabricate	200.000

Sau:

200.000	341 - Semifabricate	=	711 – Venituri din producția stocată	200.000

Concomitent cu aceste înregistrări se reflectă în contabilitate diferențele aferente minusurilor contabile la inventar, în roşu (dacă sunt diferențe favorabile, ca în cazul de față) sau în negru (dacă sunt diferențe nefavorabile).

Formula contabilă:

40.000	711 – Venituri din producția stocată	=	341 – Semifabricate	40.000

- În cazul în care diferența de 40.000 lei era una nefavorabilă, adică costul de producție efectiv era mai mare cu 40.000 lei față de prețul standard, înregistrarea se face ***în negru***.

Formula contabilă:

40.000	711 – Venituri din producția stocată	=	348 – Diferențe de preț la produse	40.000

- De asemenea, în cazul lipsurilor de inventar se calculęază TVA_c, aplicat la prețul prestabilit.

  - Lipsuri de semifabricate = 200.000 lei
  - cost de producție efectiv = $\frac{200.000 \times 19}{100}$ = 38.000 lei

Formula contabilă:

38.000	635 – Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	4427 – TVA_c	38.000

III. 4.4.1.2. Reflectarea în contabilitate a semifabricatelor obținute din producția proprie, în cazul folosirii metodei inventarului intermitent

Aşa cum s-a arătat şi în cazul altor categorii de stocuri, utilizarea metodei inventarului intermitent în cazul semifabricatelor şi în general la stocurile din producția proprie presupune conștatarea variației stocurilor din producția proprie, la sfârşitul perioadei de gestiune, prin anularea stocului inițial şi constatarea stocului final, în urma operațiunii de inventariere, prin intermediul contului ***711 – Venituri din producția stocată***, al cărui sold are aceeaşi semnificație ca şi în cazul aplicării metodei inventarului permanent.

După cum se cunoaşte deja, obținerea de semifabricate şi alte produse în cursul perioadei de gestiune nu se înregistrează în conturile de produse, considerându-se că acestea sunt destinate vânzării în cursul perioadei de gestiune şi nu stocării, conturile de stocuri funcționând doar la începutul şi sfârşitul perioadei de gestiune, astfel:

- La începutul perioadei de gestiune se procedează la anularea stocului inițial de semifabricate (destocarea sau ieşirea din gestiune), făcându-se următoarea înregistrare contabilă:

711 – Venituri din producția stocată	=	341 – Semifabricate	

- La sfârşitul perioadei de gestiune se determină, prin inventariere, stocul de semifabricate existent în depozit, care se înregistrează în debitul contului ***341 – Semifabricate***, prin creditarea contului ***711 – Venituri din producția stocată***, respectiv, se face următoarea înregistrare:

341 - Semifabricate	=	711 – Venituri din producția stocată	

- De asemenea, la sfârşitul perioadei de gestiune, soldul contului ***711 – Venituri din producţia stocată*** este preluat în contul contului ***121 – Profit şi pierdere***, cu semnul (+), dacă reflectă un ***stocaj*** (Stoc final > Stoc iniţial), adică soldul este creditor, reflectând o majorare a producţiei exerciţiului, sau cu semnul (-), dacă reflectă un ***destocaj*** (Stocul final < Stocul iniţial), adică soldul contului este debitor, reflectând o micşorare a producţiei exerciţiului.

EXEMPLE:

Exerciţiul 1. Un agent economic prezintă următoarea situaţie privind semifabricatele:

- Stoc iniţial de semifabricate = 2.000.000 lei
- Stoc final de semifabricate = 3.000.000 lei

$\Rightarrow$ Stoc final > Stoc iniţial

Înregistrările contabile se fac numai la sfârşitul perioadei de gestiune şi cuprind:

a) Reflectarea în contabilitate a anulării stocului iniţial (destocarea) de semifabricate.

Formula contabilă:

2.000.000	711 – Venituri din producţia stocată	=	341 – Semifabricate	2.000.000

b) Reflectarea în contabilitate a stocului final de semifabricate, rezultat în urma inventarierii.

Formula contabilă:

2.000.000	341 - Semifabricate	=	711 – Venituri din producţia stocată	2.000.000

c) Se observă că stocul final de semifabricate este mai mare decât stocul iniţial, adică soldul contului ***711 – Venituri din producţia stocată*** este sold creditor, reflectând un plus de semifabricate de 1.000.000 lei, care va fi preluat în creditul contului ***121 – Profit şi pierdere.***

Formula contabilă:

(+) 1.000.000	711 – Venituri din producţia stocată	=	121 – Profit şi pierdere	1.000.000 (+)

Situaţia în cele două conturi se prezintă astfel:

D	341 – Semifabricate	C
S_i = 2.000.000	-	
R_d = 3.000.000	R_c = 2.000.000	
T_d = 5.000.000	T_c = 2.000.000	
S_{fd} =	→ 3.000.000	

D	711 – Venituri din producţia stocată	C
-	-	
R_d = 2.000.000	R_c = 3.000.000	
T_d = 2.000.000	T_c = 3.000.000	
1.000.000 →		= S_{fc}

Exercitiul 2. Un agent economic prezintă următoarea situaţie privind semifabricatele:

- Stoc iniţial = 2.000.000 lei
- Stoc final = 1.500.000 lei

⇒ Stoc final < Stoc iniţial

Înregistrările contabile se fac numai la sfârşitul perioadei de gestiune şi cuprind:

a) Reflectarea în contabilitate a anulării stocului iniţial de semifabricate.

Formula contabilă:

2.000.000	711 – Venituri din producţia stocată	=	341 – Semifabricate	2.000.000

b) Reflectarea în contabilitate a stocului final de semifabricate, rezultat în urma inventarierii.

Formula contabilă:

1.500.000	341 - Semifabricate	=	711 – Venituri din producţia stocată	1.500.000

c) În acest caz, soldul contului *711 – Venituri din producţia stocată* este debitor şi reflectă un destocaj de 500.000 lei, care se înregistrează în creditul contului *121 – Profit şi pierdere* cu semnul (-).

Formula contabilă:

(-)	500.000	711 – Venituri din producţia stocată	=	121 – Profit şi pierdere	500.000 (-)

Situaţia în cele două conturi se prezintă astfel:

D	341 – Semifabricate	C
S_i = 2.000.000	-	
R_d = 1.500.000	R_c = 2.000.000	
T_d = 3.500.000	T_c = 2.000.000	
S_{fd} =	→ 1.500.000	

D	711 – Venituri din producţia stocată	C
-		-
R_d = 2.000.000		R_c=1.500.000
T_d = 2.000.000		T_c=1.500.000
S_{fd} = ←		500.000

Exercitiul 3. Un agent economic prezintă următoarea situaţie privind semifabricatele:

- Stoc iniţial= 1.000 buc. x 5.000 lei/buc. = 5.000.000 lei
- Ieşiri (vânzări) în cursul perioadei (care include şi semifabricate realizate în cursul perioadei de gestiune, dar neînregistrate în contul de stocuri)
  = 3.000 buc. x 5.000 lei/buc. = 15.000.000 lei
- Stoc final = 2.000 buc. x 5.000 lei/buc. = 10.000.000 lei

Reflectarea în contabilitate a acestor operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a anulării stocului iniţial de semifabricate.

Formula contabilă:

5.000.000	711 – Venituri din producţia stocată	=	341 – Semifabricate	5.000.000

b) Reflectarea în contabilitate a vânzării de semifabricate către terţi .

- Preţ de vânzare = 15.000.000 lei
- TVA_c = 19 % = $\frac{15.000.000 \text{ lei} \times 19}{100}$ = 2.850.000

Total factură de vânzare = 17.850.000 lei

Formula contabilă:

17.850.000	411 - Clienţi	=	%	
			702 – Venituri din vânzarea semifabricatelor	15.000.000
			4427 – TVA_c	2.850.000

c) Reflectarea în contabilitate a încasării clienţilor.

Formula contabilă:

17.850.000	5121 – Conturi la bănci în lei	=	411 – Clienţi	17.850.000	

d) Reflectarea în contabilitate a stocului final, rezultat în urma inventarierii .

Formula contabilă:

10.000.000	341 - Semifabricate	=	711 – Venituri din producţia stocată	10.000.000	

e) Se observă că stocul final este mai mare decât stocul iniţial şi, în consecinţă, soldul contului *711 – Venituri din producţia stocată* va fi creditor, reflectând un stocaj şi va fi preluat în creditul contului *121 – Profit şi pierdere*, cu semnul (+).

Formula contabilă:

(+) 5.000.000	711 – Venituri din producţia stocată	=	121 – Profit şi pierdere	5.000.000 (+)	

Situaţia în cele două conturi se prezintă astfel:

D	341 – Semifabricate	C
S_i = 5.000.000	-	
R_d = 10.000.000	R_c = 5.000.000	
T_d = 15.000.000	T_c = 5.000.000	
S_{fd} =	→ 10.000.000	

D	711 – Venituri din producţia stocată	C
-		-
R_d = 5.000.000		R_c = 10.000.000
T_d = 5.000.000		T_c = 10.000.000
5.000.000 ←		= S_{fc}

III. 4.4.2. Contabilitatea produselor finite

Produsele finite reprezintă acele produse care au parcurs în întregime fazele procesului de fabricaţie şi nu mai au nevoie de prelucrări ulterioare în cadrul unităţii patrimoniale, putând fi depozitate în vederea livrării sau expediate direct clienţilor.

Ca şi în cazul celorlalte stocuri fabricate, evaluarea şi înregistrarea în contabilitate a produselor finite se poate face:

- la ***costul de producţie efectiv;***
- la ***preţuri standard (prestabilite)***, pe baza preţurilor medii ale bunurilor respective, denumite ***preţuri de înregistrare***, cu condiţia evidenţierii distincte a diferenţelor de preţ faţă de ***costul la achiziţie*** sau ***costul de producţie***, după caz.

Mecanismul şi tehnicile de înregistrare contabilă sunt identice cu cele folosite în cazul semifabricatelor, toate precizările legate de contul *711 – **Venituri din producţia stocată*** fiind valabile şi pentru evidenţierea contabilă a produselor finite.

Reflectarea în contabilitate a produselor finite se realizează cu ajutorul contului ***345 – Produse finite***, cont sintetic de gradul I, iar ***organizarea*** contabilităţii produselor finite se poate face utilizând următoarele metode:

- ***metoda inventarului permanent***, în cazul unităţilor patrimoniale mari;
- ***metoda inventarului intermitent***, în cazul unităţilor mici şi mijlocii;

Atenţie ! Unităţile mici şi mijlocii ***nu sunt obligate*** să folosească metoda inventarului intermitent, ele putând utiliza, cum de altfel se şi întâmplă în majoritatea cazurilor, metoda inventarului permanent.

Contul 345 – Produse finite (metoda inventarului permanent):

- ***Conţinut economic:***
  - cont de active circulante materiale;
- ***Funcţia contabilă:***
  - cont de activ;
- ***Se debitează:***
  - cu valoarea la preţ de înregistrare a produselor finite intrate în gestiune, obţinute din producţie proprie (711);
  - cu valoarea la preţ de înregistrare a produselor finite constatate în plus la inventar (711);
  - cu valoarea la preţ de înregistrare a produselor finite aduse de la terţi (354, 401);
- ***Se creditează:***
  - cu valoarea la preţ de înregistrare a produselor finite vândute la terţi (711);
  - cu valoarea la preţ de înregistrare a produselor finite constatate lipsă la inventar (711);
  - cu valoarea la preţ de înregistrare a produselor finite trecute la unităţile proprii de desfacere sau ieşite din gestiune în alte scopuri (711);
  - cu valoarea la preţ de înregistrare a produselor finite trimise la terţi (354);
  - cu valoarea la preţ de înregistrare a produselor finite distruse din cauza calamităţilor (6718);
  - cu valoarea la preţ de înregistrare a produselor finite donate/cedate cu titlu gratuit (6712).

- ***Soldul final:***
  - sold final debitor, reprezentând valoarea la preţ de înregistrare a produselor finite existente în stoc.

Contul 345 – Produse finite (în cazul utilizării metodei inventarului intermitent):

- ***Conţinut economic:***
  - cont de active circulante materiale;
- ***Funcţia contabilă:***
  - cont de activ;
- ***Se debitează:***
  - cu valoarea la cost de producţie a produselor finite existente la începutul perioadei de gestiune (stoc iniţial), inventariate la sfârşitul perioadei precedente (stoc final), înregistrate ***în roşu***, (711);
  - cu valoarea la cost de producţie a produselor finite existente la sfârşitul perioadei de gestiune, stabilită în baza inventarierii, înregistrată ***în negru*** (711);
- ***Soldul final:***
  - sold final debitor, reprezentând valoarea la preţ de înregistrare a produselor finite existente în stoc.

Ca şi în cazul semifabricatelor, atunci când evaluarea produselor finite se face la ***preţurile standard (prestabilite)***, pe lângă contul ***345 – Produse finite*** se utilizează în vederea reflectării rulajelor acestora contul ***348 – Diferenţe de preţ la produse***, cont rectificativ al activelor circulante materiale, prezentat deja.

Pentru înţelegerea problematicii expuse, revenim cu câteva informaţii şi asupra contului ***711 – Venituri din producţia stocată***, reamintind cursanţilor că este un ***cont bifuncţional***, care ***înregistrează în debit*** valoarea producţiei în curs de execuţie, a lucrărilor şi serviciilor în curs de execuţie, valoarea semifabricatelor şi produselor finite ieşite din gestiune, ***în credit*** înregistrează costul efectiv al producţiei neterminate, lucrărilor şi serviciilor în curs de execuţie, costul standard (prestabilit) al semifabricatelor produselor finite şi producţiei reziduale, obţinute la sfârşitul perioadei de gestiune şi diferenţele de preţ între costul standard şi costul efectiv, iar la sfârşitul perioadei de gestiune, soldul final debitor sau creditor se transferă în contul ***121 – Profit şi pierdere***, cu semnul (+), dacă soldul este creditor şi cu semnul (-), dacă soldul este debitor.

Documentele contabile primare utilizate pentru urmărirea şi evidenţierea produselor finite sunt:

- ***Bonul de predare – transfer – restituire***, folosit ca document de predare – transfer – returnare, în cadrul magaziilor de produse finite;
- ***„Factura“*** şi ***„Avizul de expediere“***, pentru vânzarea de produse finite;
- ***„Fişa de magazie“***, folosită pentru evidenţa operativă a produselor finite, pe locurile de depozitare a acestora.

Pentru înţelegerea reflectării în contabilitate a operaţiunilor economice cu produsele finite, vom prezenta înregistrările contabile separat, pe cele două metode de organizare a contabilităţii, respectiv, ***metoda inventarului permanent*** şi ***metoda inventarului intermitent.***

III. 4.4.2.1. Reflectarea în contabilitate a produselor finite, prin utilizarea metodei inventarului permanent

Utilizarea metodei inventarului permanent presupune, ca toate operaţiile economice privind intrarea în gestiune a produselor finite, să se înregistreze la costuri de producţie efective sau la preţuri standard (prestabilite), prin debitarea contului ***345 – Produse finite***, iar toate ieşirile din gestiune a produselor finite să se înregistreze la costul de producţie efectiv sau la preţuri standard (prestabilite), prin creditarea contului ***345 – Produse finite.***

A. Reflectarea în contabilitate a produselor finite evaluate la costul de producţie efectiv

Majoritatea agenţilor economici evită evaluarea producţiei de stocuri la costul de producţie efectiv, deoarece presupune cunoaşterea cu exactitate a costurilor de producţie în cursul perioadei de gestiune, pentru toate produsele finite obţinute, lucru greu de realizat, cunoscut fiind faptul că o evaluare exactă a costurilor de producţie efective se poate realiza numai la sfârşitul perioadei de gestiune (lunii), când agentul economic are o imagine completă a cheltuielilor efectuate.

EXEMPLE:

Exemplul 1. Un agent economic prezintă în cursul unei perioade de gestiune (luni calendaristice) următoarea situaţie a stocurilor de produse finite, evaluate la costul de producţie:

- Stoc iniţial = 1.000 buc. x 5.000 lei/buc. = 5.000.000 lei
- Intrări din producţia proprie = 7.000 buc. x 5.000 lei/buc. = 35.000.000 lei
- Ieşiri (vânzări) în cursul perioadei = 6.000 buc. x 5.000 lei/buc. = 30.000.000 lei
- Vânzări (ieşiri) la preţ negociat = 6.000 buc. x 6.000 lei/buc. = 36.000.000 lei
- Stoc final = 2.000 buc. x 5.000 lei/buc = 10.000.000 lei

Reflectarea în contabilitate a acestor operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a produselor finite obţinute în cursul perioadei de gestiune, evaluate la costul de producţie.

Formula contabilă:

35.000.000	345 – Produse finite	=	711 – Venituri din producţia stocată	35.000.000

b) Reflectarea în contabilitate a vânzărilor de produse finite către terţi, la preţ negociat.

- Preţ de vânzare = 36.000.000 lei
- TVAc = 19% = $\frac{36.000.000 \times 19}{100}$ = 6.840.000 lei

Total factură = 42.840.000 lei

Formula contabilă:

42.840.000	411 - Clienţi	=	%	
			701 – Venituri din vânzarea produselor finite	36.000.000
			4427 – TVA_c	6.840.000

c) Reflectarea în contabilitate a încasării clienţilor.

Formula contabilă:

42.840.000	5121 – Conturi la bănci în lei	=	411 – Clienţi	42.840.000

d) Reflectarea în contabilitate a scăderii din gestiune a produselor finite vândute, înregistrate la preţul de producţie.

Formula contabilă:

30.000.000	711 – Venituri din producţia stocată	=	345 – Produse finite	30.000.000

e) La sfârşitul perioadei de gestiune, situaţia din cele două conturi se prezintă astfel:

D	345 – Produse finite	C
S_i = 5.000.000	-	
R_d = 35.000.000	R_c = 30.000.000	
T_d = 40.000.000	T_c = 30.000.000	
S_{fd} =	→ 10.000.000	

D	711 – Venituri din producţia stocată	C
-	-	
R_d = 30.000.000	R_c = 35.000.000	
T_d = 30.000.000	T_c = 35.000.000	
5.000.000 ←	= S_{fc}	

Din situaţia prezentată rezultă că soldul contului ***711 – Venituri din producţia stocată*** este creditor (stoc final de produse > Stoc iniţial de produse), situaţie care reflectă un stocaj de produse finite, respectiv creşterea producţiei exerciţiului, soldul contului fiind preluat în creditul contului ***121 – Profit şi pierdere***, cu semnul (+), adică înregistrarea se face cu sumele în negru.

Formula contabilă:

(+) 5.000.000	711 – Venituri din producţia stocată	=	121 – Profit şi pierdere	5.000.000 (+)

Exemplul 2. Reflectarea în contabilitate a unui plus de inventar la produse finite, evaluat la 1.000.000 lei.

Formula contabilă:

1.000.000	345 – Produse finite	=	711 – Venituri din producţia stocată	1.000.000

Exemplul 3. Reflectarea în contabilitate a unui minus de inventar de 1.000.000 lei.

Reflectarea în contabilitate a unei asemenea situaţii presupune următoarele înregistrări:

a) Dacă lipsurile sunt neimputabile, se face următoarea înregistrare:

Formula contabilă:

1.000.000	711 – Venituri din producţia stocată	=	345 - Produse finite	1.000.000

Sau

Formula contabilă:

1.000.000	345 – Produse finite	=	711 – Venituri din producţia stocată	1.000.000

- concomitent se înregistrează TVAc aferentă lipsurilor neimputabile.
- produse finite lipsă = 1.000.000 lei
- TVAc = 19% = $\frac{1.000.000 \times 19\%}{100}$ = 190.000 lei

Formula contabilă:

190.000	635 – Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	4427 - TVAc	190.000

b) Dacă lipsurile de inventar sunt imputate unui salariat din cadrul firmei, se face următoarea înregistrare:

- produse finite lipsă = 1.000.000 lei
- TVAc = 19% = 190.000 lei

Total valoare de înlocuire = 1.190.000 lei

Formula contabilă:

1.190.000	4482 – Alte creanţe în legătură cu personalul	=	%	
			758 – Alte venituri din exploatare	1.000.000
			4427 – TVA_c	190.000

c) Dacă lipsurile de inventar sunt imputate unei terţe persoane fizice sau juridice (din afara firmei), se face următoare înregistrare:

- Produse finite lipsă = 1.000.000 lei
- TVAc = 19% = 190.000 lei

Total valoare de înlocuire = 1.190.000 lei

Formula contabilă:

1.190.000	461 – Debitori diverşi	=	%	
			758 – Alte venituri din exploatare	1.000.000
			4427 – TVA_c	190.000

Exemplul 4. Reflectarea în contabilitate a unor produse finite evaluate la 1.000.000 lei, distruse de calamităţi naturale.

Formula contabilă:

1.000.000	6718 – Alte cheltuieli excepţionale privind operaţiile de gestiune	=	345 – Produse finite	1.000.000

Exemplul 5. Reflectarea în contabilitate a unor produse finite cedate cu titlu gratuit (donate), evaluate la 2.000.000 lei.

- produse finite lipsă = 2.000.000 lei
- TVAc = 19% = $\frac{2.000.000 \times 19\%}{100}$ = 380.000 lei

Formula contabilă:

2.000.000	6712 – Donaţii şi subvenţii acordate	=	345 – Produse finite	2.000.000

- Concomitent se face următoarea înregistrare:

Formula contabilă:

380.000	635 – Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	4427 – TVA_c	380.000

Exemplul 6. Reflectarea în contabilitate a unor produse finite, consumate pentru fondul de protocol, evaluate la 3.000.000 lei.

- produse finite consumate la fondul de protocol = 3.000.000 lei
- TVAc = 19% = $\frac{3.000.000 \times 19\%}{100}$ = 570.000 lei

Formula contabilă:

3.000.000	623 – Cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate	=	345 - Produse finite	3.000.000

- Concomitent se face următoarea înregistrare:

Formula contabilă:

570.000	635 – Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	4427 – TVA_c	570.000

B. Reflectarea în contabilitate a produselor finite evaluate la preţul standard (prestabilit)

De regulă, produsele finite şi în general ***stocurile fabricate*** se înregistrează în contabilitate la un preţ standard (prestabilit), reprezentând un preţ mediu al produselor finite, calculat în baza informaţiilor deţinute de firmă din perioadele de gestiune anterioare, denumit ***preţ de înregistrare***, cu condiţia evidenţierii distincte a diferenţelor de preţ faţă de costul de producţie efectiv, cu ajutorul contului ***348 – Diferenţe de preţ la produse.***

Aşa cum s-a mai subliniat, diferenţele de preţ astfel stabilite la intrarea produselor finite în gestiune se înregistrează proporţional, atât asupra valorii produselor ieşite, cât şi asupra stocurilor.

EXEMPLE:

Exemplul 1. Un agent economic producător de produse finite prezintă următoarea situație în cursul unei perioade de gestiune.

- Preț standard (prestabilit) la produse finite obținute din producția proprie = 1.000 lei/buc.
- Cost efectiv de producție (care se determină la sfârşitul perioadei de gestiune) = 900 lei/buc.
- ***Stoc inițial*** de produse finite = 3.000 lei/buc.

- evaluate la preț standard = 3.000 buc. x 1.000 lei/buc. = 3.000.000 lei
- evaluate la costul de producție efectiv = 3.000 buc. x 900 lei/buc. = 2.700.000 lei

---

Diferențe de preț la stocul inițial = 3.000.000 – 2.700.000 = = 300.000 lei (în roşu sau 300.000)

- ***Intrări*** de produse finite din producția proprie = 5.000 unități
  - evaluate la preț standard = 5.000 buc. x 1.000 lei/u = 5.000.000 lei
  - evaluate la cost de producție efectiv = 5.000 buc. x 900 lei/u = 4.500.000 lei

---

Diferențe de preț aferente intrărilor = 5.000.000 – 4.500.000 = = 500.000 (în roşu sau 500.000)

- ***Ieşiri (vânzări)*** de produse finite = 6.000 bucăți
  - evaluate la preț standard = 6.000 buc. x 1.000 lei/u = 6.000.000 lei
  - evaluate la cost de producție efectiv = 6.000 buc. x 900 lei/u = 5.400.000 lei

---

Diferențe de preț aferente intrărilor = 6.000.000 – 5.400.000 = = 500.000 (în roşu sau 600.000)

- Ieşiri (vânzări) la preț negociat = 6.000 bucăți x 1.500 lei/u = 9.000.000 lei
- Stoc final = S_i + I - E = 3.000 unități + 5.000 unități - 6.000 unități = 2.000 unități
  - evaluate la preț standard = 2.000 u x 1.000 lei/u = 2.000.000 lei
  - evaluate la cost de producție efectiv = 2.000 u x 900 lei/u = 1.800.000 lei

---

Diferențe de preț aferente stocurilor = 2.000.000 – 1.800.000 = 2.000.000 lei

Reflectarea în contabilitate a acestor operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a produselor finite obţinute în cursul perioadei de gestiune, la preţul standard.

Formula contabilă:

5.000.000	345 – Produse finite	=	711 – Venituri din producţia stocată	5.000.000

b) Reflectarea în contabilitate a vânzărilor de produse finite la preţ negociat.

- Preţ de vânzare = 9.000.000 lei
- $TVA_c = 19\%$ = $\frac{9.000.000 \times 19}{100}$ = 1.710.000 lei

Total factură = 10.710.000 lei

Formula contabilă:

10.710.000	411 - Clienţi	=	%	
			701 – Venituri din vânzarea produselor finite	9.000.000
			4427 – TVA_c	1.710.000

c) Reflectarea în contabilitate a încasării clienţilor.

Formula contabilă:

10.710.000	5121 – Conturi la bănci în lei	=	411 – Clienţi	10.710.000

d) Reflectarea în contabilitate a scăderii din gestiune a produselor finite vândute (scăderea din gestiune se face la preţul standard).

Formula contabilă:

6.000.000	711 – Venituri din producţia stocată	=	345 – Produse finite	6.000.000

e) La sfârşitul perioadei de gestiune, după determinarea ***costului de producţie efectiv*** al produselor finite obţinute (intrate), se calculează diferenţele de preţ aferente producţiei obţinute, ca o diferenţă între preţul standard şi costul de producţie efectiv.

Conform datelor problemei, avem următoarea situaţie:

- Produse finite intrate la preţul standard = 5.000.000 lei
- Produse finite intrate la cost de producţie = 4.500.000 lei

---

Diferenţe de preţ = 500.000 lei (în roşu sau 500.000)

Formula contabilă:

500.000	348 – Diferenţe de preţ la produse	=	711 – Venituri din producţia stocată	500.000

f) Reflectarea în contabilitate a diferenţelor de preţ aferente produselor finite vândute (ieşite):

- Determinarea coeficientului de gestiune a diferenţelor de preţ (K_r)

$$K_r = \frac{S_{i348} + R_{dp348}}{S_{i345} + R_{d345}} \times 100 =$$

$$= \frac{300.000 + 500.000}{3.000.000 + 5.000.000} \times 100 = \frac{800.000}{8.000.000} \times 100 = 10\%$$

- Determinarea diferenţelor de preţ aferente ieşirilor (vânzărilor) de produse finite, evaluate la preţ standard:

$D_p = E \times K_r$ sau $R_{c348} = R_{c345} \times K_r$

Rezultă:

$$R_{c348} = R_{c345} \times K_r = 6.000.000 \times 10\% = \frac{6.000.000 \times 10}{100} = 600.000 \text{ lei}$$

Formula contabilă:

600.000	711 – Venituri din producţia stocată	=	348 – Diferenţe de preţ la produse	600.000

g) Structura celor două conturi se prezintă astfel:

D	345 – Produse finite	C
S_i = 3.000.000	-	
R_d = 5.000.000	R_c = 6.000.000	
T_d = 8.000.000	T_c = 6.000.000	
S_{fd} =	→ 2.000.000	

D	348 – Diferenţe de preţ la produse	C
S_i = 300.000	-	
R_d = 500.000	R_c = 600.000	
T_d = 800.000	T_c = 600.000	
S_{fd} =	→ 200.000	

Exemplul 2. Un agent economic prezintă următoarea situaţie în ceea ce priveşte produsele finite.

- Preţ standard = 1.000 lei/u
- Cost de producţie efectiv = 1.500 lei/u

- ***Stoc iniţial*** = 3.000 lei/u
- la preţ standard = 3.000 u x 1.000 lei/u = 3.000.000 lei
- la costul de producţie = 3.000 u x 1.500 lei/u = 4.500.000 lei

---

Diferenţe de preţ aferente stocului iniţial = 1.500.000 lei

- ***Intrări (producţia obţinută)*** = 5.000 unităţi
- la preţ standard = 5.000 u x 1.000 lei/u = 5.000.000 lei
- la cost de producţie = 5.000 u x 1.500 lei/u = 7.500.000 lei

---

Diferenţe de preţ aferente intrărilor = 2.500.000

- ***Ieşiri (vânzări)*** = 6.000 bucăţi
- la preţ standard = 6.000 u x 1.000 lei/u = 6.000.000 lei
- la cost de producţie = 6.000 u x 1.500 lei/u = 9.000.000 lei

---

Diferenţe de preţ aferente ieşirilor = 3.000.000

- Vânzări (ieşiri) la preţ negociat = 6.000 u x 2.000 lei/u = 12.000.000 lei

---

- Stoc final = S_i + I - E = 3.000 u + 5.000 u - 6.000 u = 2.000 u
- la preţ standard = 2.000 u x 1.000 lei/u = 2.000.000 lei
- la cost de producţie = 2.000 u x 1.500 lei/u = 3.000.000 lei

---

Diferenţe de preţ aferente stocului final = 1.000.000 lei

Atenţie ! Trebuie să observaţi următoarele:
- atunci când preţul standard (prestabilit) este mai mic decât costul de producţie efectiv (care se determină la sfârşitul perioadei de gestiune), ***diferenţele de preţ sunt nefavorabile*** şi se scriu ***cu sumele în negru*** (aşa cum se prezintă situaţia în prezentul exerciţiu);
- atunci când preţul standard (prestabilit) este mai mare decât costul de producţie efectiv, ***diferenţele de preţ sunt favorabile*** şi se scriu cu sumele în roşu sau în chenar (aşa cum a fost situaţia în exerciţiul precedent).

Reflectarea în contabilitate a operaţiilor prezentate presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a producţiei (intrărilor) de produse finite obţinute.

Formula contabilă:

	%	=	711 – Venituri din	7.500.000
5.000.000	345 – Produse finite		producţia	
2.500.000	348 – Diferenţe de preţ la produse		stocată	

b) Reflectarea în contabilitate a vânzării produselor finite, la preţ negociat:

- Preţ de vânzare = 12.000.000 lei
- TVA_c = 19% = $\frac{12.000.000 \times 19}{100}$ = 2.280.000 lei

Total factură = 14.280.000 lei

Formula contabilă:

14.280.000	411 - Clienţi	=	%	
			701 – Venituri din vânzarea produselor finite	12.000.000
			4427 – TVA_c	2.280.000

c) Reflectarea în contabilitate a descărcării gestiunii cu produsele finite, evaluate la preţ standard.

Formula contabilă:

6.000.000	711 – Venituri din producţia stocată	=	345 – Produse finite	6.000

d) Reflectarea în contabilitate a repartizării diferenţelor de preţ asupra produselor finite livrate (ieşite).

- Determinarea coeficientului de repartizare a diferenţelor de preţ (K_r):

$$K_r = \frac{S_{i348} + R_{dp348}}{S_{i345} + R_{d345}} \times 100 = \frac{1.500.000 + 2.500.000}{3.000.000 + 5.000.000} \times 100 =$$

$$= \frac{4.000.000}{8.000.000} \times 100 = 50\%$$

- Determinarea diferenţelor de preţ aferente ieşirilor:

$D_p = E \times K_r$	sau	$R_{c348} = R_{c345} \times K_r$

Rezultă:

$$D_p = 6.000.000 \times 50\% = \frac{6.000.000 \times 50}{100} = 3.000.000 \text{ lei}$$

Formula contabilă:

3.000.000	711 – Venituri din producţia stocată	=	348 – Diferenţe de preţ la produse	3.000.000

e) Structura celor două conturi sintetice se prezintă astfel:

D	345 – Produse finite	C
S_i = 3.000.000	-	
R_d = 5.000.000	R_c = 6.000.000	
T_d = 8.000.000	T_c = 6.000.000	
S_{fd} =	→ 2.000.000	

D	348 – Diferenţe de preţ la produse	C
S_i = 1.500.000	-	
R_d = 2.500.000	R_c = 3.000.000	
T_d = 4.000.000	T_c = 3.000.000	
S_{fd} =	→ 1.000.000	

Exemplul 3. Un agent economic înregistrează cu ocazia inventarierii un plus de inventar reprezentând 500 unităţi de produse finite.

Pentru a determina modul de înregistrare în contabilitate a plusului de inventar, vom considera două situaţii:

- situaţia când preţul prestabilit este mai mic decât costul de producţie efectiv (vor exista diferenţe nefavorabile – în negru);
- situaţia când preţul prestabilit sau standard este mai mare decât costul de producţie efectiv (vor rezulta diferenţe favorabile – în roşu).

În ambele situaţii plusul de inventar se înregistrează la preţul prestabilit (standard).

Cazul 1:

- plus de inventar la preţ prestabilit = 500 u x 1.000 lei/u = 500.000 lei
- plus de inventar la cost de producţie efectiv = 500 u x 1.500 lei/u = 750.000 lei

---

Diferenţe de preţ nefavorabile aferente plusului de inventar = 250.000 lei

a) Reflectarea plusului de inventar la produse finite:

Formula contabilă:

500.000	345 – Produse finite	=	711 – Venituri din producţia stocată	500.000

b) C*oncomitent* se înregistrează diferenţele de preţ nefavorabile (în negru):

250.000	348 – Diferenţe de preţ la produse	=	711 – Venituri din producţia stocată	250.000

Cazul 2:

- Plus de inventar la preţ prestabilit = 500 u x 1.000 lei/u = 500.000 lei
- Plus de inventar la cost de producţie efectiv = 500 u x 900 lei/u = 450.000 lei

---

Diferenţe de preţ favorabile, aferente plusului de inventar = 50.000 lei (în roşu sau 50.000)

a) Reflectarea plusului de inventar la produse finite.

Formula contabilă:

500.000	345 – Produse finite	=	711 – Venituri din producţia stocată	500.000

b) Concomitent se înregistrează diferenţele de preţ favorabile (în roşu).

Formula contabilă

50.000	348 – Diferenţe de preţ la produse		711 – Venituri din producţia stocată	50.000

Exemplul 4. Un agent economic înregistrează cu ocazia inventarierii un minus de inventar reprezentând 500 unități produse finite.

Ca şi în cazul plusurilor de inventar, vom prezenta cele două situații posibile de înregistrare contabilă:

Cazul 1. Diferențele de preț aferente produselor finite sunt diferențe nefavorabile, adică prețul standard de înregistrare al produselor finite este mai mic decât costurile de producție efective ale produselor finite lipsă:

- lipsă produse finite la preț standard = 500 u x 1.000 lei/u = 500.000 lei
- lipsă produse finite la cost de producție efectiv
  = 500 u x 1.500 lei/u = 750.000 lei

Diferențe de preț nefavorabile aferente produselor finite lipsă
= 750.000 - 500.000 lei = 250.000 lei

a) Reflectarea în contabilitate a produselor finite lipsă la inventar:

Formula contabilă:

500.000	711 – Venituri din producția stocată	=	345 – Produse finite	500.000

Sau:

500.000	345 – Produse finite	=	711 – Venituri din producția stocată	500.000

b) Concomitent se înregistrează diferențele de preț aferente produselor finite lipsă:

250.000	711 – Venituri din producția stocată	=	348 – Diferențe de preț la produse	250.000

Cazul 2. Diferențele de preț aferente produselor finite sunt diferențe favorabile, adică prețul standard de înregistrare a produselor finite este mai mare decât costurile de producție efective cu care au fost obținute produsele finite lipsă:

- lipsă produse finite, la preț standard = 500 u x 1.000 lei/u = 500.000 lei
- lipsă produse finite, la cost de producție efectiv
  = 500 u x 900 lei/u = 450.000 lei

Diferențe de preț favorabile = 500.000 - 450.000 = 50.000 (în roşu sau 50.000)

a) Reflectarea în contabilitate a produselor finite lipsă la inventar:

500.000	711 – Venituri din producţia stocată	=	345 – Produse finite	500.000

sau:

500.000	345 – Produse finite	=	711 – Venituri din producţia stocată	500.000

b) Concomitent cu reflectarea în contabilitate a lipsurilor de inventar se consemnează şi diferenţele de preţ favorabile (în roşu), diferenţe ale produselor finite lipsă.

Formula contabilă:

50.000	711 – Venituri din producţia stocată	=	348 – Diferenţe de preţ la produse	50.000

Notă: În ambele cazuri se calculează şi TVA colectată, aferentă lipsurilor de produse finite, respectiv:

- produse finite lipsă la inventar = 500.000 lei
- $TVA_c = 19\% = \frac{500.000 \text{ lei} \times 19}{100} = 95.000$ lei

Formula contabilă:

95.000	635 – Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	4427 – TVA_c	95.000

- Dacă produsele finite lipsă se impută unui salariat al firmei se fac următoarele înregistrări:
  - produse finite lipsă = 500.000 lei
  - $TVA_c = 19\%$ = 95.000 lei

Total valoare de înlocuire = 595.000 lei

Formula contabilă:

595.000	4282 – Alte creanţe în legătură cu personalul	=	%	
			758 – Alte venituri din exploatare	500.000
			4427 – TVA_c	95.000

- Dacă produsele finite lipsă sunt imputate unui terţ se face următoarea înregistrare contabilă:

595.000	461 – Debitori diverşi	=	%	
			758 – Alte venituri din exploatare	500.000
			4427 – TVA_c	95.000

Exemplul 5. Reflectarea în contabilitate a unor produse finite transferate în categoria mărfurilor şi vândute ca atare, în următoarele condiții:

- Preț de înregistrare a produselor finite = 500.000 lei
- Adaos comercial = 30% = $\frac{5.000.000 \text{ lei} \times 19}{100}$ = 1.500.000 lei

---

Total = 5.000.000 + 1.500.000 = 6.500.000 lei

- $TVA_n = 19\% = \frac{6.500.000 \text{ lei} \times 19}{100}$ = 1.235.000 lei

---

Preț cu amănuntul = 6.500.000 + 1.235.000 = 7.735.000 lei

Formula contabilă:

7.735.000	371 - Mărfuri	=	%	
			345 – Produse finite	5.000.000
			378 – Diferențe de de preț	1.500.000
			4428 – TVA_n	1.235.000

- În cazul existenței unor diferențe de preț la produsele finite vândute în sumă de 1.000.000 lei se fac următoarele înregistrări:

a) Diferențe favorabile = 1.000.000 lei

Formula contabilă:

1.000.000	348 – Diferențe de preț la produse	=	711 – Venituri din producția stocată	1.000.000

sau:

1.000.000	711 – Venituri din producția stocată	=	348 – Diferențe de preț la produse	1.000.000

b) Diferențe nefavorabile = 1.000.000 lei

Formula contabilă:

1.000.000	711 – Venituri din producția stocată	=	348 – Diferențe de preț la produse	1.000.000

Exemplul 6. Reflectarea în contabilitate a unor produse finite distruse de calamități naturale, înregistrate la prețul de 4.000.000 lei.

a) Includerea la cheltuieli excepționale a produselor finite distruse.

Formula contabilă:

4.000.000	6718 – Alte cheltuieli excepționale privind operațiile de gestiune	=	345 – Produse finite	4.000.000

b) Dacă presupunem că existau diferențe favorabile de 500.000 lei, concomitent cu înregistrarea de la pct. (a) se face următoarea înregistrare:

Formula contabilă:

500.000	348 – Diferențe de preț la produse	=	711 – Venituri din producția stocată	500.000

sau:

500.000	711 – Venituri din producția stocată	=	348 – Diferențe de preț la produse	500.000

c) Dacă presupunem că existau diferențe nefavorabile de 500.000 lei, concomitent cu înregistrarea de la pct. (a) se face următoarea înregistrare:

500.000	711 – Venituri din producția stocată	=	348 – Diferențe de preț la produse	500.000

III. 4.4.2.2. Reflectarea în contabilitate a produselor finite, prin utilizarea metodei inventarului intermitent

După cum s-a mai prezentat deja în cazul celorlalte categorii de stocuri, utilizarea metodei inventarului intermitent presupune constatarea variației stocurilor din producția proprie, la sfârşitul perioadei de gestiune, prin anularea stocului inițial şi constatarea stocului final, pe bază de inventariere, prin intermediul contului ***711 – Venituri din producția stocată.***

Aplicarea metodei inventarului intermitent presupune parcurgerea următoarelor etape:

1) În situația în care contul ***345 – Produse finite*** prezintă sold la începutul perioadei de gestiune, se procedează la ***destocarea*** sau scoaterea din gestiune a produselor finite respective, pe considerentul că ele sunt destinate vânzării în perioada de gestiune respectivă.

Formula contabilă:

711 – Venituri din producţia stocată	=	345 – Produse finite

- Se observă că urmare acestei înregistrări, eventualul sold debitor al contului ***345 – Produse finite*** se anulează;

2) În timpul perioadei de gestiune, producţia de produse finite nu se înregistrează în contul ***345 – Produse finite***, pe considerentul că produsele finite respective sunt destinate vânzării şi nu stocării;

3) La sfârşitul perioadei de gestiune se procedează la inventarierea stocului de produse finite existent în depozite, determinându-se astfel ***stocul final de produse finite***, care se înregistrează prin debitarea contului ***345 – Produse finite*** şi creditarea contului ***711 – Venituri din producţia stocată.***

Formula contabilă:

345 – Produse finite	=	711 – Venituri din producţia stocată

Atenţie ! Stocul final de produse finite se evaluează şi se înregistrează în contabilitate la costul de producţie efectiv.

EXEMPLE:

Exemplul 1. Un agent economic prezintă următoarea situaţie privind produsele finite:

- Stoc iniţial (la cost de producţie efectiv) = 1.000 u x 5.000 lei/u = 5.000.000 lei
- Intrări în cursul perioadei (producţia obţinută)
  = 3.000 u x 5.000 lei/u = 15.000.000 lei
- Ieşiri în cursul perioadei (vânzări):
  - evaluate la cost de producţie = 2.000 u x 5.000 lei/u = 10.000.000 lei
  - la preţ negociat = 2.000 u x 6.000 lei/u = 12.000.000 lei
- Stocul final = $S_i + I - E$ = 5.000.000 + 15.000.000 - 12.000.000 = 8.000.000 lei

În cazul aplicării ***metodei inventarului intermitent***, reflectarea în contabilitate a operaţiilor prezentate presupune parcurgerea următoarelor etape:

1) Reflectarea în contabilitate, la începutul perioadei de gestiune a destocării, respectiv a anulării soldului iniţial de produse finite, pe considerentul că acestea sunt destinate vânzării.

Formula contabilă:

5.000.000	711 – Venituri din producţia stocată	=	345 – Produse finite	5.000.000

2) Intrările, respectiv producţia de produse finite evaluată la costul de producţie de 15.000.000 lei, ***nu se înregistrează*** în cursul perioadei de gestiune în contul ***345 – Produse finite***.

3) Reflectarea în contabilitate a vânzării de produse finite către terţi.

- Preţ de vânzare = 12.000.000 lei
- TVA_c = 19% = $\frac{12.000.000 \times 19}{100}$ = 2.280.000 lei

Total factură = 14.280.000 lei

Formula contabilă:

14.280.000	411 - Clienţi	=	%	
			701 – Venituri din vânzarea produselor finite	12.000.000
			4427 – TVA_c	2.280.000

4) Reflectarea în contabilitate a încasării contravalorii produselor finite.

Formula contabilă:

14.280.000	5121 – Conturi la bănci în lei	=	411 – Clienţi	14.280.000

5) La sfârşitul perioadei de gestiune, pe bază de inventariere faptică, se stabileşte stocul final şi se reflectă în contabilitate.

Formula contabilă:

8.000.000	345 – Produse finite	=	711 – Venituri din producţia stocată	8.000.000

Se observă că în cazul utilizării metodei inventarului intermitent se apelează, atât pentru determinarea ieşirilor de produse finite, cât şi a stabilirii stocului (presupunând că nu există plusuri sau minusuri de inventar) la formula balanţieră, respectiv:

$$S_i + I = E + S_f$$

în care:

S_i - stoc iniţial (sold iniţial);
I - intrări (valoric şi cantitativ);
E - ieşiri (vânzări);
S_f - stoc final (sold final).

din care:

- Ieşiri (E) $= S_i + I - S_f = 5.000.000 + 15.000.000 - 8.000.000 = 12.000.000$ lei
- Stoc final $(S_f) = S_i + I - E = 5.000.000 + 15.000.000 - 12.000.000 =$
  $= 8.000.000$ lei

Exemplul 2. Un agent economic prezintă următoarea situaţie în ceea ce priveşte produsele finite:

- Stoc iniţial de produse finite = 600.000 lei
- Stoc iniţial de produse în curs de execuţie = 1.200.000 lei
- Stoc final de produse finite = 2.340.000 lei
- Stoc final de produse în curs de execuţie = 1.110.000 lei

Reflectarea în contabilitate a acestor operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

1) Reflectarea în contabilitate a variaţiei stocurilor de produse finite, astfel:

a) Reflectarea în contabilitate a anulării stocului iniţial de produse finite:

Formula contabilă:

600.000	711 – Venituri din producţia stocată (produse finite)	=	345 – Produse finite	600.000

b) Reflectarea în contabilitate a stocului final de produse finite.

Formula contabilă:

2.340.000	345 – Produse finite	=	711 – Venituri din producţia stocată (produse finite)	2.340.000

2) Reflectarea în contabilitate a variaţiei stocurilor la producţia în curs de execuţie pentru realizarea produselor finite:

a) Reflectarea în contabilitate a anulării stocului iniţial de produse în curs de execuţie.

Formula contabilă:

1.200.000	711 – Venituri din producţia stocată (produse în curs de execuţie)	=	331 – Produse în curs de execuţie	1.200.000

b) Reflectarea în contabilitate a stocului final de produse în curs de execuţie.

Formula contabilă:

1.110.000	331 – Produse în curs de execuţie	=	711 – Venituri din producţia stocată (produse în curs de execuţie)	1.110.000

3) Situaţia conturilor care reflectă produsele finite şi produsele în curs de execuţie se prezintă astfel:

a) ***În cazul produselor finite***:

D	345 – Produse finite	C
S_i = 600.000	-	
R_d = 2.340.000	R_c = 600.000	
T_d = 2.940.000	T_c = 600.000	
S_{fd} = 2.340.000	→ 2.340.000	

D	711 – Venituri din producţia stocată (p.f)	C
-	-	
R_d = 600.000	R_c = 2.340.000	
T_d = 600.000	T_c = 2.340.000	
1.740.000 ←	S_{fc} = 1.740.000	

b) ***În cazul produselor în curs de execuţie:***

D	331 – Produse în curs de execuţie	C
S_i = 1.200.000	-	
R_d = 1.110.000	R_c = 30.000.000	
T_d = 2.310.000	T_c = 30.000.000	
S_{fd} = 1.110.000	→ 1.110.000	

D	711 – Venituri din producţia stocată	C
-	-	
R_d = 1.200.000	R_c = 110.000	
T_d = 1.200.000	T_c = 1.110.000	
S_{fd} = 90.000	→ 90.000	

Atenţie ! După cum s-a mai făcut precizarea, trebuie să reţinem următoarele:

- Soldul debitor al contului ***711 – Venituri din producţia stocată*** reflectă fenomenul de ***destocaj*** ($S_f < S_i$), fiind preluat în creditul contului ***121 – Profit şi pierderi***, cu semnul (-);
- Soldul creditor al contului ***711 – Venituri din producţia stocată*** reflectă fenomenul de ***stocaj*** ($S_f > S_i$), fiind preluat în debitul contului ***121 – Profit şi pierderi***, cu semnul (+)

În cazul exemplului nostru, soldul creditor al contului ***711 – Venituri din producția stocată***, la produsele finite, reflectă fenomenul de ***stocaj***, iar soldul debitor al contului ***711 – Venituri din producția stocată***, la produsele în curs de execuţie, reflectă fenomenul de ***destocaj***, soldurile ambelor conturi fiind preluate în ***rezultatul exercițiului,*** respectiv în contul ***121 – Profit şi pierdere***, corectând în plus sau în minus veniturile din exploatare, respectiv:

$$V_e = gr.70 + gr.72 + gr.74 + gr.75 + gr.78 + (\pm gr.71)$$

în care:

V_e - venituri din exploatare avute în vedere la stabilirea rezultatelor financiare, ce se raportează la organele fiscale;

gr.70,72,74,75,78 - grupe de conturi luate în calcul, la determinarea veniturilor din exploatare.

gr.71- grupa conturilor de venituri din producția stocată, care cuprinde un singur cont sintetic, respectiv 711 – Venituri din producția stocată, soldul acestui cont mărind veniturile din exploatare, dacă este creditor (se trece cu semnul plus), sau dimpotrivă, micşorând veniturile din exploatare, dacă soldul este debitor (se trece cu semnul minus).

Atenție ! Conform opiniei unei părți a specialiştilor, în cazul contului ***711 – Venituri din producția stocată***, perioada de gestiune ar trebui înțeleasă drept ***exercițiu financiar anual***, însă în această situație se înregistrează evidența lunară, trimestrială sau semestrială a rezultatului exercițiului, nepermițând reflectarea unei înregistrări fidele a rezultatelor parțiale.

III. 4.4.3. Contabilitatea produselor reziduale

Produsele reziduale reprezintă rebuturile, materiale recuperabile sau deşeurile .

Având în vedere că produsele reziduale nu îndeplinesc condițiile tehnice şi tehnologice de a intra în categoria semifabricatelor sau a produselor finite, evaluarea şi valorificarea lor se face la ***prețuri estimative*** (posibil de realizat).

Evidența contabilă a produselor reziduale se realizează cu ajutorul contului ***346 – Produse reziduale***, cont sintetic de gradul I, care se poate dezvolta în conturi analitice, în funcție de necesitățile firmei.

Contul 346 – Produse reziduale:

- ***Conținut economic:***
  - cont de active circulante material;
- ***Funcția contabilă:***
  - cont de activ;
- ***Se debitează:***
  - cu valoarea la preț de înregistrare a produselor reziduale intrate în gestiune din producția proprie (711);
  - cu valoarea produselor reziduale aduse de la terți (354, 401);

- ***Se creditează:***
  - cu valoarea la preţ de înregistrare a produselor reziduale vândute (711);
  - cu valoarea produselor reziduale trimise la terţi (354);

- ***Soldul final:***
  - sold final debitor, reprezentând valoarea la preţ de înregistrare a produselor reziduale existente în stoc.

Atenţie ! Şi în cazul produselor reziduale se poate aplica metoda inventarului permanent sau cea a inventarului intermitent.

EXEMPLE:

Exemplul 1. Reflectarea în contabilitate a produselor reziduale rezultate din producţia proprie, la preţul de înregistrare de 5.000.000 lei, respectiv vânzarea acestora către terţi.

Reflectarea în contabilitate a acestei operaţii presupune următoarele etape:

a) Reflectarea în contabilitate a produselor reziduale rezultate din activitatea proprie.

Formula contabilă:

5.000.000	346 – Produse reziduale	=	711 – Venituri din producţia stocată	5.000.000

b) Reflectarea în contabilitate a vânzării produselor reziduale către terţi:

- Preţ de vânzare = 5.000.000 lei
- TVA_c = 19% = $\frac{5.000.000 \times 19}{100}$ = 950.000 lei

Total factură = 5.950.000 lei

Formula contabilă:

5.950.000	411 - Clienţi	=	%	
			703 – Venituri din vânzarea produselor reziduale	5.000.000
			4427 – TVA_c	950.000

c) Reflectarea în contabilitate a încasării contravalorii produselor reziduale.

Formula contabilă:

5.950.000	5121 – Conturi la bănci în lei	=	411 – Clienţi	5.950.000

d) Reflectarea în contabilitate a descărcării gestiunii cu produse reziduale vândute.

Formula contabilă:

5.000.000	711 – Venituri din producţia stocată	=	346 – Produse reziduale	5.000.000

Exemplul 2. Reflectarea în contabilitate a trecerii produselor reziduale, înregistrate la preţul de 2.000.000 lei, în categoria materialelor consumabile, în vederea utilizării lor pentru necesităţile firmei.

Formula contabilă:

2.000.000	301 - Materiale consumabile	=	346 – Produse reziduale	2.000.000

Exerciţiul 3. – Reflectarea în contabilitate a trecerii în consum a unor produse reziduale, la preţul de înregistrare de 3.000.000 lei, pentru remanieri, completări sau înlăturarea defectelor .

Formula contabilă:

3.000.000	711 – Venituri din producţia stocată	=	346 – Produse reziduale	3.000.000

Exemplul 4. Reflectarea în contabilitate a unui plus de inventar la produse reziduale, de 1.000.000 lei.

Formula contabilă:

1.000.000	346 – Produse reziduale	=	711 – Venituri din producţia stocată	1.000.000

Exemplul 5. Reflectarea în contabilitate a unui minus de inventar la produse reziduale de 1.000.000 lei.

a) Reflectarea în contabilitate a lipsurilor de produse reziduale incluse pe cheltuieli.

Formula contabilă:

1.000.000	711 – Venituri din producţia stocată	=	346 – Produse reziduale	1.000.000

b) Reflectarea în contabilitate a TVA_c aferent lipsurilor neimputabile.

- Produse reziduale lipsă = 1.000.000 lei
- TVA_c = 19% = 190.000 lei

Formula contabilă:

190.000	635 – Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	4427 – TVA_c	190.000

c) Reflectarea în contabilitate a imputării produselor reziduale lipsă.

Formula contabilă:

1.190.000	4282 – Alte creanţe în legătură cu personalul	=	%	
			758 – Alte venituri din exploatare	1.000.000
	(461)		4427 – TVA_c	190.000

Atenţie ! În conformitate cu noul plan de conturi general, aprobat prin O.M.F. nr. 403/1999, grupa de conturi 34 – Produse cuprinde următoarele conturi sintetice:

- 34 – Produse
  - 341 – Semifabricate
  - 345 – Produse finite
  - 346 – Produse reziduale
  - 348 – Diferenţe de preţ la produse
    - 3481 – Diferenţe de preţ la semifabricate
    - 3485 – Diferenţe de preţ la produse finite
    - 3486 – Diferenţe de preţ la produse reziduale

III. 4.5. Stocuri aflate la terţi

Stocurile aflate la terţi reprezintă acea categorie de active circulante, reprezentate de materii prime, materiale consumabile, obiecte de inventar, produse, animale, mărfuri şi ambalaje, aflate la terţi, ca urmare a următoarelor cauze:

- au fost achitate şi lăsate în custodia furnizorilor;
- au fost date spre prelucrare sau recondiţionare la terţi;
- au fost trimise pentru depozitarea temporară la terţi;

- au fost predate terţilor pentru a fi vândute în regim de consignaţie;
- se află în curs de aprovizionare, adică au fost achitate dar nu au sosit încă, respectiv, au sosit, dar nu au fost încă recepționate de beneficiar.

Toate aceste categorii de stocuri, deşi nu se află în unitatea patrimonială, ele sunt parte componentă a patrimoniului acesteia.

Evaluarea stocurilor aflate la terți se realizează la preţurile de înregistrare folosite pentru stocurile respective, aflate în depozitele unităţii patrimoniale.

Reflectarea în contabilitate a stocurilor aflate la terţi se realizează, de regulă, prin folosirea ***metodei inventarului permanent***, dar nu este exclusă nici utilizarea inventarului intermitent.

Contabilitatea stocurilor aflate la terţi se realizează cu ajutorul grupei de conturi *35 – **Stocuri aflate la terți***, care cuprinde următoarele conturi sintetice de gradul I:

- 351 – Stocuri şi materiale aflate la terți
- 352 – Obiecte de inventar la terți
- 354 – Produse aflate la terți
- 356 – Animale aflate la terți
- 357 – Mărfuri în custodie sau în consignație la terți
- 358 – Ambalaje aflate la terți

III. 4.5.1. Materii prime şi materiale aflate la terți

Evidența contabilă sintetică a materiilor prime şi materialelor aflate la terţi se realizează cu ajutorul contului *351 – **Materii şi materiale aflate la terți***, cont sintetic de gradul I, care se poate dezvolta în conturi analitice, în funcție de necesitățile agentului economic.

Contul 351 – Materii şi materiale aflate la terți:

- ***Conținut economic:***
  - cont de active circulante materiale;
- ***Funcția contabilă:***
  - cont de activ;
- ***Se debitează:***
  - cu valoarea la preț de înregistrare a materiilor prime şi materialelor consumabile aflate la terți (300, 301);
  - cu valoarea la preț de înregistrare a materiilor prime şi materialelor circulante aflate în curs de aprovizionare (401);
- ***Se creditează:***
  - cu valoarea materiilor prime şi materialelor intrate în gestiune, aduse de la terți şi a celor în curs de aprovizionare (300, 301);

- ***Soldul final:***
  - sold final debitor, reprezentând valoarea materiilor prime şi materialelor trimise la terţi, precum şi a celor în curs de aprovizionare.

EXEMPLE:

Exemplul 1. Un agent economic trimite spre prelucrare materii prime, la preţul de înregistrare de 5.000.000 lei.

Costul prelucrării materiilor prime este de 1.000.000 lei.

Reflectarea în contabilitate a acestor operaţii presupune următoarele etape:

a) Reflectarea în contabilitate a trimiterii materiilor prime spre prelucrare la terţi.

Formula contabilă:

5.000.000	351 – Materii şi materiale aflate la terţi	=	300 - Materii prime	5.000.000

b) Reflectarea în contabilitate a readucerii materiilor prime prelucrate, de la terţi.

Formula contabilă:

5.000.000	300 - Materii prime	=	351 – Materii şi materiale aflate la terţi	5.000.000

c) Concomitent cu readucerea materiilor prime prelucrate se înregistrează şi valoarea lucrărilor efectuate de terţi pentru prelucrarea materiilor prime, care pot fi reflectate în două moduri.

- Reflectarea contabilă prin creşterea valorii stocurilor cu valoarea manoperei şi alte cheltuieli:
  - valoarea manoperei = 1.000.000 lei
  - TVA_d = 19% = 190.000 lei

  Total factură furnizor = 1.190.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	401 – Furnizori	1.190.000
1.000.000	300 - Materii prime			
190.000	4426 - TVA_d			

- Reflectarea contabilă sub forma diverselor cheltuieli cu serviciile executate de terţi:

- servicii executate de terţi = 1.000.000 lei
TVA_d = 19% = 190.000 lei

Total factură furnizor = 1.190.000 lei

Formula contabilă:

%		=	401 – Furnizori	1.190.000
1.000.000	628 – Alte cheltuieli cu servicii executate de terți		
190.000	4426 - TVA_d		

În contabilitatea firmei care a efectuat operațiile de prelucrare se fac următoarele înregistrări:

a) Reflectarea materiilor prime primite spre prelucrare se înregistrează în debitul contului ***8032 – Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare***, cont în afara bilanțului.

Formula contabilă:

5.000.000	8032 – Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare	=	—

b) Reflectarea în contabilitate a facturării serviciilor (prelucrării):

- servicii (lucrări) executate = 1.000.000 lei
- TVA_c = 19% = 190.000 lei

Total factură = 1.190.000 lei

Formula contabilă:

1.190.000	411 - Clienți	=	%
			704 – Venituri din lucrări executate şi servicii prestate	1.000.000
			4427 – TVA_c	190.000

c) Reflectarea în contabilitate a încasării facturii.

Formula contabilă:

1.190.000	5121 – Conturi la bănci în lei	=	411 – Clienți	1.190.000

d) Reflectarea în contabilitate a scăderii din gestiune a materiilor prime primite spre prelucrare şi restituite proprietarului.

Formula contabilă:

—	=	8032 – Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare	5.000.000

Exemplul 2. Un agent economic înregistrează în contabilitate materialele consumabile aflate în curs de aprovizionare, adică sosite în unitate dar încă nerecepţionate, la preţul de facturare de 7.000.000 lei.

a) Reflectarea în contabilitate a materialelor sosite şi recepţionate.

- Materiale sosite şi recepţionate = 7.000.000 lei
- TVA neexigibiă = 19% = $\frac{7.000.000 \times 19}{100}$ = 1.330.000 lei

---

Total factură furnizor = 8.330.000 lei

Formula contabilă:

%		=	401 – Furnizori 8.330.000
7.000.000	351 – Materii şi materiale aflate la terţi		
1.330.000	4426 – TVA_n		

b) Reflectarea în contabilitate a recepţiei materialelor consumabile:

Formula contabilă:

7.000.000	301 - Materiale consumabile	=	351 – Materii şi materiale aflate la terţi 7.000.000

Respectiv:

1.330.000	4426 - TVA_d	=	4428 – TVA_n 1.330.000

c) Reflectarea în contabilitate a plăţii furnizorului.

Formula contabilă:

1.330.000	401 - Furnizori	=	5121 – Conturi la bănci în lei 1.330.000

Exercitiul 3. Se trimit spre prelucrare la terţi materii prime, la preţul de înregistrare de 5.000.000 lei.

Ca metodă de înregistrare contabilă se foloseşte ***metoda inventarului intermitent.***

Reflectarea în contabilitate a acestei operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a trimiterii spre prelucrare a materiilor prime.

Formula contabilă:

5.000.000	351 – Materii şi materiale aflate la terţi	=	600 – Cheltuieli cu materiile prime	5.000.000

sau:

5.000.000	600 – Cheltuieli cu materiile prime	=	351 – Materii şi materiale aflate la terţi	5.000.000

b) Reflectarea în contabilitate a reîntoarcerii materiilor prime de la terţi.

Formula contabilă:

5.000.000	600 – Cheltuieli cu materiile prime	=	351 – Materii şi materiale aflate la terţi	5.000.000

Exemplul 4. Reflectarea în contabilitate a unor materiale lăsate în custodia furnizorilor, la preţul de facturare de 8.000.000 lei.

a) Reflectarea contabilă a materialelor consumabile lăsate în custodie:

- Materiale lăsate în custodie = 8.000.000 lei
- $TVA_d = 19\% = \frac{8.000.000 \times 19}{100} = 1.520.000$ lei

Total = 9.520.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	401 – Furnizori	9.520.000
8.000.000	351 – Materii şi materiale aflate la terţi			
1.520.000	4426 – TVA_n			

b) Reflectarea contabilă a recepţiei în depozitele proprii a materialelor consumabile lăsate în custodie.

Formula contabilă:

8.000.000	301 - Materiale consumabile	=	351 – Materii şi materiale aflate la terţi	8.000.000

Exemplul 5. Reflectarea în contabilitate a lipsurilor de materii prime şi materiale readuse de la prelucrare, în sumă de 1.000.000 lei.

- Materii prime lipsă = 1.000.000 lei
- TVA_c = 19% = 190.000 lei

c) Reflectarea lipsei de materii prime aduse de la terţi.

Formula contabilă:

1.000.000	600 – Cheltuieli cu materiile prime	=	351 – Materii şi materiale aflate la terţi	1.000.000

d) Concomitent se face următoarea înregistrare contabilă:

1.190.000	461 – Debitori diverşi	=	%	
			758 – Alte venituri din exploatare	1.000.000
			4427 – TVA_c	190.000

Exercitiul 6. Reflectarea în contabilitate a unui minus în gestiunea materialelor aflate la terţi, în sumă de 1.000.000 lei, neclarificat încă între proprietar şi terţ.

Formula contabilă:

1.000.000	473 – Decontări din operaţii în curs de clarificare	=	351 – Materii şi materiale aflate la terţi	1.000.000

III. 4.5.2. Obiecte de inventar aflate la terţi

Obiectele de inventar aflate la terţi reprezintă obiecte de inventar aflate în curs de aprovizionare, cele date la reparaţii sau recondiţionări, respectiv, cele aflate în custodie sau în consignaţie la terţi.

Evidenţa contabilă sintetică a obiectelor de inventar aflate la terţi se realizează cu ajutorul contului ***352 – Obiecte de inventar la terţi***, cont sintetic de gradul I, care se poate dezvolta în conturi analitice, în funcţie de necesităţile firmei.

Contul 352 – Obiecte de inventar la terţi:

- ***Conţinut economic:***
  - cont de active circulante materiale;
- ***Funcţia contabilă:***
  - cont de activ;
- ***Se debitează:***
  - cu valoarea la preţ de înregistrare a obiectelor de inventar aflate la terţi (321);
  - cu valoarea la preţ de înregistrare a obiectelor de inventar aflate în curs de aprovizionare (401);
- ***Se creditează:***
  - cu valoarea obiectelor de inventar aduse de la terţi (321);
  - cu valoarea obiectelor de inventar recepţionate, aflate anterior în curs de aprovizionare (321);
- ***Soldul final:***
  - sold final debitor, reprezentând valoarea obiectelor de inventar aflate la terţi sau în curs de aprovizionare, la preţ de înregistrare.

EXEMPLE:

Exemplul 1. Un agent economic dă spre prelucrare la terţi obiecte de inventar, la preţul de înregistrare de 4.000.000 lei.

Manopera, respectiv costul lucrărilor efectuate de terţi, este de 500.000 lei;

Reflectarea în contabilitate a acestei operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a transmiterii obiectelor de inventar spre prelucrare la terţi.

Formula contabilă:

4.000.000	352 – Obiecte de inventar la terţi	=	321 – Obiecte de inventar	4.000.000

b) Reflectarea în contabilitate a intrării obiectelor de inventar aduse de la prelucrare.

Formula contabilă:

4.000.000	321 – Obiecte de inventar	=	352 – Obiecte de inventar la terţi	4.000.000

c) Reflectarea în contabilitate a lucrărilor efectuate de terţi.

- total lucrări (servicii) = 500.000 lei
- $TVA_d = 19\% = \frac{500.000 \times 19}{100} = 95.000$ lei

---

Total factură furnizori = 595.000 lei

Formula contabilă:

	%		=	401 – Furnizori 595.000
500.000		321 – Obiecte de inventar		
95.000		4426 – TVA_d		

III. 4.5.3. Produse aflate la terți

Produsele aflate la terți sunt reprezentate de semifabricate, produsele finite sau produsele reziduale trimise spre prelucrare, custodie sau consignație la terți sau aflate în curs de aprovizionare.

Evidența contabilă a produselor aflate la terți se realizează cu ajutorul contului *354 – Produse aflate la terți* , cont sintetic de gradul I, care se poate dezvolta în conturi analitice, în funcție de categoriile de produse şi necesitățile firmei.

Contul 354 – Produse aflate la terți:

- ***Conținut economic:***
  - cont de active circulante materiale;
- ***Funcția contabilă:***
  - cont de activ;
- ***Se debitează:***
  - cu valoarea la preț de înregistrare a produselor trimise spre prelucrare la terți (341, 345, 346);
- ***Se creditează:***
  - cu valoarea produselor intrate în gestiune, aduse de la terți (341, 345, 346);
- ***Soldul final:***
  - sold final debitor, reprezentând prețul de înregistrare al produselor aflate la terți.

EXEMPLE:

Exemplul 1. Un agent economic trimite spre prelucrare la terți semifabricate, produse finite şi produse reziduale, la prețul de înregistrare, astfel:

- semifabricate	= 2.000.000 lei
- produse finite	= 3.000.000 lei
- produse reziduale	= 1.000.000 lei
Total	= 6.000.000 lei

Valoarea totală a prelucrării (serviciilor) efectuate de terți este de 1.000.000 lei (200.000 lei la semifabricate, 500.000 lei la produse finite şi 300.000 lei la produsele reziduale).

Reflectarea în contabilitate a acestei operații presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a trimiterii produselor spre prelucrare la terți.

Formula contabilă:

6.000.000	354 – Produse aflate la terți	=	%	
			341 - Semifabricate	2.000.000
			345 – Produse finite	3.000.000
			346 - Produse reziduale	1.000.000

b) Reflectarea în contabilitate a readucerii produselor de la terți.

Formula contabilă:

	%	=	354 – Produse aflate la terți	6.000.000
2.000.000	341 - Semifabricate			
3.000.000	345 – Produse finite			
1.000.000	346 - Produse reziduale			

c) Reflectarea în contabilitate a lucrărilor (serviciilor) efectuate de terți:

- valoarea lucrărilor (serviciilor) = 1.000.000 lei
- TVA_d = 19% = 190.000 lei

Total factură furnizor = 1.190.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	401 - Furnizori	1.190.000
2.000.000	341 - Semifabricate			
5.000.000	345 – Produse finite			
300.000	346 - Produse reziduale			
190.000	4426 - TVA_d			

sau:

	%	=	401 - Furnizori	1.000.000
1.000.000	628 – Alte cheltuieli cu servicii executate de terți			
190.000	4426 - TVA_d			

III. 4.5.4. Animale aflate la terţi

În această categorie de stocuri se includ animalele aflate la terţi şi cele aflate în curs de aprovizionare.

Evidenţa contabilă a animalelor aflate la terţi se realizează cu ajutorul contului ***356 – Animale aflate la terţi***, cont sintetic de gradul I, care se poate dezvolta în conturi analitice, în funcţie de necesităţile firmei.

Contul 356 – Animale aflate la terţi:

- ***Conţinut economic:***
  - cont de active circulante materiale;
- ***Funcţia contabilă:***
  - cont de activ;
- ***Se debitează:***
  - cu valoarea la preţ de înregistrare a animalelor trimise la terţi (361);
  - cu valoarea la preţ de înregistrare a animalelor aflate în curs de aprovizionare (401);
- ***Se creditează:***
  - cu valoarea animalelor intrate în gestiune aduse de la terţi (361);
  - cu valoarea animalelor recepţionate, aflată anterior în curs de aprovizionare (361);
- ***Soldul final:***
  - sold final debitor, reprezentând valoarea animalelor aflate în curs de aprovizionare sau trimise la terţi.

EXEMPLE:

Exemplul 1. Un agent economic trimite la terţi animale, la preţul de înregistrare de 5.000.000 lei.

a) Reflectarea în contabilitate a trimiterii animalelor la terţi.

Formula contabilă:

5.000.000	356 – Animale aflate la terţi	=	361 – Animale şi păsări	5.000.000

b) Reflectarea contabilă a animalelor readuse de la terţi.

Formula contabilă:

5.000.000	361 – Animale şi păsări	=	356 – Animale aflate la terţi	5.000.000

Exemplul 2. Reflectarea în contabilitate a animalelor aflate în curs de aprovizionare, respectiv sosite şi nerecepţionate încă, la preţul de înregistrare de 5.000.000 lei.

a) Reflectarea în contabilitate a animalelor sosite şi nerecepţionate.

- animale sosite şi nerecepţionate = 5.000.000 lei
- TVA_n = 19% = 950.000 lei

Total factură = 5.950.000 lei

Formula contabilă:

%		=	401 - Furnizori	5.950.000
5.000.000	356 – Animale aflate la terţi			
950.000	4428 – TVA_n			

b) Reflectarea în contabilitate a recepţiei animalelor.

Formula contabilă:

5.000.000	361 – Animale şi păsări	=	356 – Animale aflate la terţi	5.000.000

- Concomitent se face următoarea înregistrare:

950.000	4426 - TVA_d	=	4428 - TVA_n	950.000

III. 4.5.5. Mărfuri în custodie sau în consignaţie la terţi

Mărfurile aflate la terţi, date spre prelucrare sau aflate în custodie sau consignaţie, se evidenţiază în contabilitate cu ajutorul contului ***357 – Mărfuri în custodie sau în consignaţie la terţi***, cont sintetic de gradul I, care se poate dezvolta în conturi analitice, în funcţie de grupele, subgrupele şi sortimentele de mărfuri trimise la terţi.

Contul 357 – Mărfuri în custodie sau consignaţie la terţi:

- ***Conţinut economic:***
  - cont de active circulante materiale;
- ***Funcţia contabilă:***
  - cont de activ;
- ***Se debitează:***
  - cu valoarea la preţ de înregistrare a mărfurilor date spre prelucrare sau recondiţionare la terţi (371);
  - cu valoarea la preţ de înregistrare a mărfurilor date spre vânzare în consignaţie (371);

- cu valoarea la preţ de înregistrare a mărfurilor aflate în custodie la terţi (401);
- cu valoarea la preţ de înregistrare a mărfurilor aflate în curs de aprovizionare (401);

- ***Se creditează:***
  - cu valoarea mărfurilor intrate în gestiune aduse de la prelucrare (371);
  - cu valoarea mărfurilor vândute în consignaţie, pentru care urmează să se facă formele de vânzare (371);
  - cu valoarea mărfurilor recepţionate, aflate anterior în curs de aprovizionare (371);

EXEMPLE:

Exemplul 1. Reflectarea în contabilitate a mărfurilor date spre recondiţionare la terţi, în sumă de 6.000.000 lei.

Valoarea lucrărilor efectuate de terţi este de 2.000.000 lei.

a) Reflectarea în contabilitate a mărfurilor date la recondiţionare.

Formula contabilă:

6.000.000	357 – Mărfuri în custodie sau în consignaţie la terţi	=	371 - Mărfuri	6.000.000

b) Reflectarea în contabilitate a readucerii mărfurilor de la terţi.

Formula contabilă:

6.000.000	371 - Mărfuri	=	357 – Mărfuri în custodie sau în consignaţie la terţi	5.000.000

c) Reflectarea în contabilitate a lucrărilor de recondiţionare efectuate de terţi.

- valoarea lucrărilor = 2.000.000 lei

$$\text{- TVA}_d = 19\% = \frac{2.000.000 \times 19}{100} = 380.000 \text{ lei}$$

Total factură = 2.380.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	401 - Furnizori	2.380.000
2.000.000	371 - Mărfuri			
380.000	4426 – TVA_d			

d) Reflectarea în contabilitate a plăţii furnizorului.

Formula contabilă:

2.380.000	401 - Furnizori	=	5121 – Conturi la bănci în lei	2.380.000

Exercitiul 2. Un agent economic primeşte un stoc de mărfuri de la furnizori pentru care nu s-a realizat recepţia, astfel:

a) Reflectarea în contabilitate a mărfurilor sosite şi nerecepţionate.

- mărfuri sosite şi nerecepţionate = 3.000.000 lei

$$- TVA_n = 19\% = \frac{3.000.000 \times 19}{100} = 570.000 \text{ lei}$$

Total = 3.570.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	401 - Furnizori	3.570.000
3.000.000	357 – Mărfuri în custodie sau în consignaţie la terţi			
570.000	4428 – TVA_n			

b) Reflectarea în contabilitate a recepţionării mărfurilor aflate în curs de aprovizionare.

Formula contabilă:

3.000.000	371 - Mărfuri	=	357 – Mărfuri în custodie sau în consignaţie la terţi	3.000.000

- Concomitent se face următoarea înregistrare:

570.000	4426 - TVA_d	=	4428 - TVA_n	570.000

Exercițiul 3. Reflectarea în contabilitate a mărfurilor cumpărate de la furnizori şi lăsate în custodia acestora, la prețul de înregistrare de 8.000.000 lei.

a) Reflectarea în contabilitate a mărfurilor lăsate în custodie.

- Preț de cumpărare = 8.000.000 lei
- TVA_n = 19% = 1.520.000 lei

Total factură furnizor = 9.520.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	401 - Furnizori	9.520.000
9.000.000	357 – Mărfuri în custodie sau în consignație la terți			
520.000	4428 – TVA_n			

b) Reflectarea în contabilitate a recepționării mărfurilor care au fost lăsate în custodie.

Formula contabilă:

8.000.000	371 - Mărfuri	=	357 – Mărfuri în custodie sau în consignație la terți	8.000.000

Concomitent:

1.520.000	4426 - TVA_d	=	4428 - TVA_n	1.520.000

III. 4.5.6. Contabilitatea ambalajelor aflate la terți

Reflectarea în contabilitate a ambalajelor aflate la terți, în custodie sau pentru reparare – recondiționare, precum şi a ambalajelor aflate în curs de aprovizionare se realizează cu ajutorul contului ***358 – Ambalaje aflate la terți***, cont sintetic de gradul I, care se poate dezvolta în conturi analitice, pe categorii de ambalaje şi în funcție de necesitățile firmei.

Contul 358 – Ambalaje aflate la terți:

- ***Conținut economic:***
  - cont de active circulante materiale;
- ***Funcția contabilă:***
  - cont de activ;

- ***Se debitează:***
  - cu valoarea la preţ de înregistrare a ambalajelor aflate la terţi pentru recondiţionare sau reparare (381);
  - cu valoarea la preţ de înregistrare a ambalajelor aflate la terţi în custodie (401);
  - cu valoarea la preţ de înregistrare a ambalajelor aflate în curs de aprovizionare (401);
- ***Se creditează:***
  - cu valoarea ambalajelor readuse din custodia terţilor (381);
  - cu valoarea ambalajelor readuse de la reparaţii – recondiţionări (381);
  - cu valoarea ambalajelor recepţionate, aflate anterior în curs de aprovizionare (381);
- ***Soldul final:***
  - sold final debitor, reprezentând ambalajele aflate la terţi sau în curs de aprovizionare.

EXEMPLE:

Exemplul 1. Reflectarea în contabilitate a unor ambalaje date la terţi pentru reparaţii, recondiţionare, înregistrate la preţul de 7.000.000 lei.

Valoarea lucrărilor de reparaţii - recondiţionări este de 1.000.000 lei.

Reflectarea în contabilitate a acestei operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a ambalajelor date spre recondiţionare - reparare la terţi.

Formula contabilă:

7.000.000	358 – Ambalaje aflate la terţi	=	381 - Ambalaje	7.000.000

b) Reflectarea în contabilitate a returnării ambalajelor de la reparat – recondiţionat:

Formula contabilă:

7.000.000	381 - Ambalaje	=	358 – Ambalaje aflate la terţi	7.000.000

c) Reflectarea în contabilitate a valorii lucrărilor (serviciilor) efectuate de terţi.

- valoarea lucrărilor (serviciilor) = 1.000.000 lei
- TVA_d = 19% = 190.000 lei

Total factură furnizor = 1.190.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	401 - Furnizori	1.190.000
1.000.000	381 - Ambalaje			
190.000	4426 – TVA_d			

sau:

	%	=	401 - Furnizori	1.190.000
1.000.000	628 – Alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi			
190.000	4426 – TVA_d			

d) Reflectarea în contabilitate a plăţii furnizorului de lucrări:

Formula contabilă:

1.190.000	401 - Furnizori	=	5121 – Conturi la bănci în lei	1.190.000

Atenţie ! Conform noului Plan de conturi general, aprobat prin OMF nr. 403/1999, stocurile aflate la terţi se reflectă în contabilitate cu ajutorul grupei de conturi ***35 – Stocuri aflate la terţi***, care cuprinde următoarele conturi sintetice:

- 351 – Materii şi materiale aflate la terţi
- 354 – Produse aflate la terţi
  - 3541 – Semifabricate aflate la terţi
  - 3545 – Produse finite aflate la terţi
  - 3546 – Produse reziduale aflate la terţi
- 356 – Animale aflate la terţi
- 357 – Mărfuri aflate la terţi
- 358 – Ambalaje aflate la terţi

III. 4.6. Contabilitatea animalelor şi păsărilor

Animalele şi păsările sunt reprezentate de animalele născute şi cele tinere de orice fel (miei, purcei, viţei, mânji şi altele) crescute şi folosite pentru reproducţie, animalele şi păsările la îngrăşat pentru a fi valorificate, coloniile de albine, precum şi animalele pentru producţie – lână, lapte şi blană.

Evaluarea animalelor şi păsărilor se poate face astfel:

- la ***cost de achiziţie*** sau ***preţ standard (prestabilit),*** pentru animalele şi păsările achiziţionate de la terţi (din afara unităţii).
- la ***cost de producţie*** sau ***preţ standard (prestabilit)***, pentru animalele şi păsările din producţia proprie.

Evidenţa contabilă a animalelor şi păsărilor se realizează cu ajutorul grupei de conturi ***36 – Animale,*** care cuprinde următoarele conturi sintetice de gradul I:

- contul 361 – Animale şi păsări:
- contul 368 – Diferenţe de preţ la animale şi păsări;

Contul 361 – Animale şi păsări:

- ***Conţinut economic:***
  - cont de active circulante materiale:
- ***Funcţia contabilă:***
  - cont de activ :
- ***Se debitează:***
  - cu valoarea la preţ de înregistrare a animalelor şi păsărilor de la furnizori sau din avansuri de trezorerie (401, 408, 542;
  - cu valoarea la preţ de înregistrare a animalelor şi păsărilor aduse de la terţi (356, 401);
  - cu valoarea la preţ de înregistrare a animalelor şi păsărilor aduse ca aport în natură de către întreprinzătorul individual, asociaţi sau acţionari (108, 456);
  - cu valoarea la preţ de înregistrare a animalelor şi păsărilor obţinute din producţia proprie, sporuri de greutate şi plusuri de inventar (711);
  - cu valoarea la preţ de înregistrare a animalelor şi păsărilor primite de la unităţi sau subunităţi (481, 482);
  - cu valoarea animalelor şi păsărilor primite cu titlu gratuit (7718).
- ***Se creditează:***
  - cu valoarea la preţ de înregistrare a animalelor şi păsărilor ieşite din gestiune, prin vânzare, incluse pe cheltuieli, constatate minus la inventar, precum şi cele trimise la terţi (356, 371, 606, 711);
  - cu valoarea la preţ de înregistrare a animalelor şi păsărilor livrate la unităţi sau subunităţi (481, 482);
  - cu valoarea la preţ de înregistrare a animalelor şi păsărilor retrase din aport, de către întreprinzătorul individual (108);
  - cu valoarea pierderilor din calamităţi (6718).

- ***Soldul final:***
  - sold final debitor, reprezentând valoarea la preț de înregistrare a animalelor şi păsărilor existente la sfârşitul perioadei de gestiune.

Contul ***361 – Animale şi păsări*** se poate dezvolta în conturi analitice, pe specii de animale şi păsări, pe categorii de vârstă, greutate etc., în funcție de necesitățile firmei.

În situațiile în care agentul economic înregistrează animalele şi păsările la ***prețuri standard (prestabilite)*** sau la ***prețuri de facturare***, în evidențierea contabilă a animalelor şi păsărilor intervine contul ***368 – Diferențe de preț la animale şi păsări***, care reflectă diferențele dintre prețurile standard şi costul de achiziție sau de producție.

Contul 368 – Diferențe de preț la animale şi păsări:

- ***Conținut economic:***
  - cont de active circulante materiale;
- ***Funcția contabilă:***
  - cont de activ;
- ***Se debitează:***
  - cu diferențele de preț în plus aferente animalelor şi păsărilor achiziționate de la furnizori sau din avansuri de trezorerie (401, 408, 542);
  - cu diferențele de preț în minus, aferente valorii animalelor incluse pe cheltuieli (606);
  - cu diferențele de preț în plus, aferente animalelor din producția proprie (711);
  - cu diferențele de preț în minus repartizate asupra valorii animalelor şi păsărilor ieşite din gestiune, prin vânzare sau alte căi (711);
- ***Se creditează:***
  - cu diferențele de preț în minus aferente animalelor şi păsărilor achiziționate de la furnizori sau din avansuri de trezorerie (361, 542);
  - cu diferențele de preț în plus aferente animalelor incluse pe cheltuielile exercițiului (606);
  - cu diferențele de preț în minus, aferente animalelor şi păsărilor din producția proprie (711);
  - cu diferențele de preț în plus, repartizate asupra valorii animalelor din producția proprie, ieşite din gestiune prin vânzare sau alte căi (711).
- ***Soldul final:***
  - sold final debitor, în roşu sau în negru, exprimând diferențele de preț favorabile sau nefavorabile, aferente animalelor şi păsărilor existente.

Contul ***368 – Diferenţe de preţ la animale şi păsări*** se poate dezvolta în conturi analitice deschise pe specii de animale şi păsări, pe categorii de vârstă, greutate etc., în funcţie de necesităţile firmei.

Pentru înţelegerea problematicii contabilităţii animalelor şi păsărilor vom prezenta aplicaţiile practice, în funcţie de modul de înregistrare în contabilitate a animalelor şi păsărilor:

A. Reflectarea în contabilitate a animalelor şi păsărilor, în cazul folosirii costului de achiziţie sau a costului de producţie

Exemplul 1. – Un agent economic achiziţionează de la furnizori animale şi păsări în următoarele condiţii:

- Preţ de cumpărare = 5.000.000 lei
- TVA_d = 19% = $\frac{5.000.000 \times 19}{100}$ = 950.000 lei

Total factură furnizor = 5.950.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	401 - Furnizori	5.950.000
5.000.000	361 – Animale şi păsări			
950.000	4426 – TVA_d			

- Reflectarea în contabilitate a plăţii furnizorului.

Formula contabilă:

5.950.000	401 - Furnizori	=	5121 – Conturi la bănci în lei	5.950.000

Exerciţiul 2. Se aportează la capitalul întreprinzătorului individual animale şi păsări evaluate la 5.000.000 lei.

Formula contabilă:

5.000.000	361 – Animale şi păsări	=	108 – Contul întreprinzătorului individual	5.000.000

- În cazul retragerii aportului din contul întreprinzătorului individual se face următoarea înregistrare contabilă:

Formula contabilă:

5.000.000	108 – Contul întreprinzătorului individual	=	361 – Animale şi păsări	5.000.000

Exercitiul 3. Se aportează la capitalul social al unei firme animale şi păsări evaluate la 5.000.000 lei.

Reflectarea în contabilitate a unei asemenea operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a subscrierii la capitalul social a animalelor şi păsărilor.

Formula contabilă:

5.000.000	456 – Decontări cu asociaţii privind capitalul	=	1011 – Capital subscris vărsat	5.000.000

b) Reflectarea în contabilitate a aportului efectiv.

Formula contabilă:

5.000.000	361 – Animale şi păsări	=	456 – Decontări cu asociaţii privind capitalul	5.000.000

c) Reflectarea în contabilitate a constituirii capitalului social.

Formula contabilă:

5.000.000	1011 – Capital subscris nevărsat	=	1012 – Capital subscris vărsat	5.000.000

Exercitiul 4. Reflectarea în contabilitate a unui agent economic a animalelor şi păsărilor provenite din producţia proprie, la costul de achiziţie de 5.000.000 lei.

Formula contabilă:

5.000.000	361 – Animale şi păsări	=	711 – Venituri din producţia stocată	5.000.000

- De asemenea, sporul în greutate al animalelor şi păsărilor, evaluat la 1.000.000 lei, se înregistrează în baza aceleiaşi formule contabile, respectiv:

1.000.000	361 – Animale şi păsări	=	711 – Venituri din producţia stocată	1.000.000

Exemplul 5. Un agent economic prezintă următoarea situaţie în ceea ce priveşte animalele şi păsările, înregistrate la cost de producţie:

- Animale nou născute = 5.000.000 lei
- Spor lunar de creştere în greutate = 2.000.000 lei
- Vânzarea animalelor către terţi = 10.000.000 lei

Reflectarea în contabilitate a acestor operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a animalelor nou născute:

Formula contabilă:

5.000.000	361 – Animale şi păsări	=	711 – Venituri din producţia stocată	5.000.000

b) Reflectarea în contabilitate a sporului de greutate:

Formula contabilă:

2.000.000	361 – Animale şi păsări	=	711 – Venituri din producţia stocată	2.000.000

c) Reflectarea în contabilitate a vânzării animalelor vii către terţi:

- Preţ de vânzare negociat = 10.000.000 lei
- TVAc = 19% = $\frac{10.000.000 \times 19}{100}$ = 1.900.000 lei

---

Total factură = 11.900.000 lei

Formula contabilă:

11.900.000	411 - Clienţi	=	%	
			701 – Venituri din vânzarea produselor finite	10.000.000
			4427 – TVA_c	1.900.000

d) Reflectarea în contabilitate a încasării contravalorii animalelor vândute:

Formula contabilă:

11.900.000	5121 – Conturi la bănci în lei	=	411 - Clienţi	11.900.000

e) Reflectarea în contabilitate a descărcării gestiunii cu animalele vândute (cost de producţie animale nou născute + sporul de greutate = 7.000.000 lei):

Formula contabilă:

7.000.000	711 – Venituri din producţia stocată	=	361 – Animale şi păsări	7.000.000

Exemplul 6. Un agent economic prezintă următoarea situaţie în ceea ce priveşte animalele şi păsările, înregistrate la cost de producţie:

- Animale nou născute din producţia proprie = 5.000.000 lei
- Spor lunar de greutate = 2.000.000 lei
- Vânzarea produselor rezultate din sacrificarea animalelor prin magazinul propriu = 10.829.000 lei

Reflectarea în contabilitate a acestor operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a animalelor nou născute provenite din producţia proprie, la costul de producţie.

Formula contabilă:

5.000.000	361 – Animale şi păsări	=	711 – Venituri din producţia stocată	5.000.000

b) Reflectarea în contabilitate a sporului de greutate la animale:

Formula contabilă:

2.000.000	361 – Animale şi păsări	=	711 – Venituri din producţia stocată	2.000.000

c) Reflectarea în contabilitate a transferului animalelor în categoria stocurilor sub formă de marfă:

Formula contabilă:

7.000.000	371 – Mărfuri	=	361 – Animale şi păsări	7.000.000

- Concomitent se înregistrează adaosul comercial practicat de firmă (30%) şi TVAn, aferentă stocului de produse din carne, respectiv:

- produse din carne = 7.000.000 lei

$$\text{- adaos comercial} = 30\% = \frac{7.000.000 \times 30}{100} = 2.100.000 \text{ lei}$$

Total = 9.100.000 lei

$$TVAn = 19\% = \frac{9.100.000 \times 19}{100} = 1.729.000$$

Total = 2.100.000 + 1.729.000 = 3.829.000 lei

Formula contabilă:

3.829.000	371 - Mărfuri	=	%	
			378 – Diferenţe de preţ la mărfuri	2.100.000
			4428 – TVA_n	1.729.000

d) Preţ de vânzare cu amănuntul = preţ de producţie + adaos comercial + TVA_n = 7.000.000 + 2.100.000 + 1.729.000 = 10.829.000 lei

e) Reflectarea în contabilitate a scăderii din gestiune a animalelor transferate la mărfuri.

Formula contabilă:

7.000.000	711 – Venituri din producţia stocată	=	361 – Animale şi păsări	7.000.000

Exemplul 7. Reflectarea în contabilitate a animalelor achiziţionate de la terţi, în scopul creşterii (îngrăşării) şi revânzării lor, în următoarele condiţii:

- Preţ de cumpărare = 3.000.000 lei
- Spor de greutate = 5.000.000 lei
- Preţ de vânzare negociat = 10.000.000 lei

Reflectarea în contabilitate a acestor operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a achiziţionării animalelor de la terţi:

- preţ de cumpărare = 3.000.000 lei
- TVAd = 19 % = $\frac{3.000.000 \times 19}{100}$ = 570.000

Total factură furnizori = 3.570.000 lei

Formula contabilă:

	%			
3.000.000	361 – Animale şi păsări	=	401 – Furnizori	3.570.000
570.000	4426 - TVAd			

b) Reflectarea în contabilitate a sporului de greutate la animale:

- spor de greutate = 5.000.000 lei

Formula contabilă:

5.000.000	361 – Animale şi păsări	=	711 – Venituri din producţia stocată	5.000.000

c) Reflectarea în contabilitate a vânzării animalelor către terţi:

- preţ de vânzare = 10.000.000 lei
- TVAc = 19 % = 1.900.000 lei

Total factură = 11.900.000 lei

Formula contabilă:

			%	
11.900.000	411 – Clienţi	=	701 – Venituri din vânzarea produselor finite	10.000.000
			4427 – TVAc	1.900.000

d) Reflectarea în contabilitate a încasării clienţilor:

Formula contabilă:

11.900.000	5121 – Conturi la bănci în lei	=	411 – Clienţi	11.900.000

e) Reflectarea în contabilitate a scăderii din gestiune a animalelor vândute, la preţul de cumpărare (300.000 lei):

Formula contabilă:

3.000.000	606 –	Cheltuieli cu animalele şi păsările	=	361 – Animale şi păsări	3.000.000

f) Reflectarea în contabilitate a scăderii din gestiune a sporului de greutate (5.000.000 lei):

Formula contabilă:

5.000.000	711 –	Venituri din producţia stocată	=	361 – Animale şi păsări	5.000.000

Exemplul 8. Un agent economic constată cu ocazia inventarierii lipsuri la animale şi păsări, în următoarele condiţii:

- lipsuri la animale şi păsări din producţia proprie = 5.000.000 lei
- lipsuri la animale şi păsări provenite din calamităţi = 3.000.000 lei
- lipsuri la animale şi păsări provenite din achiziţii = 4.000.000 lei

Reflectarea în contabilitate a lipsurilor la animale şi păsări se reflectă diferit, în funcţie de modul lor de intrare în gestiune.

Tocmai de aceea vom prezenta în continuare înregistrarea separată a celor trei cazuri de lipsuri la animale şi păsări.

a) Reflectarea în contabilitate a lipsurilor la animale şi păsări provenite din producţia proprie.

a_1) În cazul lipsurilor neimputabile se face următoarea înregistrare contabilă:

5.000.000	711 –	Venituri din producţia stocată	=	361 – Animale şi păsări	5.000.000

- concomitent se înregistrează TVAc aferentă lipsurilor neimputabile (inclusiv perisabilităţi).

- lipsuri neimputabile = 5.000.000 lei

$$\text{TVAc} = 19\,\% = \frac{5.000.000 \times 19}{100} = 950.000 \text{ lei}$$

Formula contabilă:

950.000	635 –	Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	4427 – TVAc	950.000

a_2) În cazul lipsurilor imputabile unui salariat al firmei:

- lipsuri de inventar = 5.000.000
- TVAc = 19 % = 950.000 lei

Total valoare de înlocuire = 5.950.000 lei

Formula contabilă:

			%	
5.950.000	4282 – Alte creanţe în legătură cu personalul	=	758 –Alte venituri din exploatare	5.000.000
			4427 – TVAc	950.000

a_3) În cazul lipsurilor imputate unui terţ se face următoarea înregistrare contabilă:

			%	
5.950.000	461 – Debitori diverşi	=	758 –Alte venituri din exploatare	5.000.000
			4427 – TVAc	950.000

b) Reflectarea în contabilitate a lipsurilor de inventar la animale şi păsări provenite din calamităţi naturale.

Formula contabilă:

			%	
3.000.000	6718 – Alte cheltuieli excepţionale privind operaţiile de gestiune	=	361 – Animale şi păsări	3.000.000

c) Reflectarea în contabilitate a lipsurilor de inventar la animale şi păsări provenite din achiziţii:

c_1) În cazul lipsurilor de animale şi păsări neimputabile se face următoarea înregistrare:

			%	
4.000.000	606 – Cheltuieli cu animalele şi păsările	=	361 – Animale şi păsări	4.000.000

- Concomitent se înregistrează şi TVAc aferentă animalelor şi păsărilor lipsă.
  - lipsuri de inventar = 4.000.000 lei
  - $TVAc = 19\% = \frac{4.000.000 \times 19}{100} = 760.000$ lei

Formula contabilă:

760.000	635 – Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	4427 – TVAc	760.000

c_2) În cazul lipsurilor imputabile unui salariat al firmei:

- lipsuri de inventar = 4.000.000 lei
- TVAc = 19 % = 760.000 lei

.....

Total valoare de înlocuire = 4.760.000 lei

Formula contabilă:

4.760.000	4282 – Alte creanţe în legătură cu personalul	=	% 758 – Alte venituri din exploatare 4427 - TVA_c	 4.000.000 760.000

c_3) În cazul lipsurilor de animale şi păsări, imputate unui terţ:

Formula contabilă:

4.760.000	461 – Debitori diverşi	=	% 758 – Alte venituri din exploatare 4427 - TVA_c	 4.000.000 760.000

Exemplul 9. Reflectarea în contabilitate a plusurilor de inventar la animale şi păsări, în următoarele condiţii:

- Plusuri de inventar la animale şi păsări provenite din producţia proprie = 5.000.000 lei;
- Plusuri de inventar la animale şi păsări provenite din achiziţii = 5.000.000 lei;

a) Reflectarea în contabilitate a plusurilor de inventar la animale şi păsări provenite din producţia proprie.

Formula contabilă:

5.000.000	361 – Animale şi păsări	=	711 - Venituri din producţie stocată	5.000.000

b) Reflectarea în contabilitate a plusurilor de inventar la animale şi păsări provenite din achiziţii.

Formula contabilă:

5.000.000	361 –	Animale şi păsări	=	606 - Cheltuieli privind animalele şi păsările	5.000.000

Exemplul 10. Reflectarea în contabilitate a donaţiilor (animale şi păsări primite sau cedate cu titlu gratuit), evaluate la 5.000.000 lei.

a) Reflectarea în contabilitate a donaţiilor primite.

Formula contabilă:

5.000.000	361 –	Animale şi păsări	=	7718 - Alte venituri excepţionale din operaţii de gestiune	5.000.000

b) Reflectarea în contabilitate a donaţiilor cedate.

Formula contabilă:

5.000.000	6712 –	Donaţii şi subvenţii acordate	=	361 - Animale şi păsări	5.000.000

- concomitent cu această înregistrare se consemnează şi TVAc, aferentă donaţiilor făcute:
  - Donaţii = 5.000.000 lei
  - TVAc = 19 % = $\frac{5.000.000 \times 19}{100}$ = 950.000 lei

Formula contabilă:

950.000	635 –	Cheltuieli cu alte impozite şi taxe	=	4427 - TVAc	950.000

B. Reflectarea în contabilitate a animalelor şi păsărilor înregistrate în contabilitate la preţul standard (prestabilit)

În cazul utilizării preţului prestabilit (standard), reflectarea în contabilitate a operaţiilor cu animale şi păsări presupune şi utilizarea contului ***368 - Diferenţe de preţ la animale şi păsări***, cont rectificativ al mijloacelor circulante materiale, care reflectă diferenţa de preţ dintre preţul standard şi costul de producţie sau de achiziţie.

EXEMPLE:

Exemplul 1. Un agent economic achiziţionează de la terţi animale şi păsări în următoarele condiţii:

- preţ de achiziţie = 5.000.000 lei
- cheltuieli de transport - aprovizionare = 1.000.000

Total = 6.000.000 lei

$$TVAd = 19\,\% = \frac{6.000.000 \times 19}{100} = 1.140.000 \text{ lei}$$

Total factură furnizor = 7.140.000 lei

a) Reflectarea în contabilitate a achiziţiei de animale şi păsări de la terţi:

Formula contabilă:

	%			
5.000.000	361 – Animale şi păsări		401 – Furnizori	7.140.000
1.000.000	368 – Diferenţe de preţ la animale şi păsări	=		
1.140.000	4426 – TVAd			

b) Reflectarea în contabilitate a plăţii furnizorului:

Formula contabilă:

7.140.000	401 – Furnizori	=	5121 – Conturi la bănci în lei	7.140.000

Exemplul 2. Un agent economic prezintă următoarea situaţie:

- ***Animale nou născute*** = 3.000 unităţi
  - evaluate la preţ standard = 3.000 u x 5.000 lei/u = 15.000.000 lei;
  - evaluate la cost de producţie efectiv = 3.000 u x 4.000 lei/u = 12.000.000 lei.

Diferenţe de preţ favorabile = 15.000.000 - 12.000.000 = 3.000.000 lei

- ***sporul de greutate*** = 1.000 kg
  - evaluat la preţ standard = 1.000 kg x 7.000 lei / kg = 7.000.000 lei
  - evaluat la cost de producţie efectiv = 1.000 kg x 6.000 lei/kg = 6.000.000 lei.

Diferenţă de preţ favorabilă = 7.000.000 - 6.000.000 = 1.000.000 lei

- ***Vânzări de animale vii*** = 2.000 u

a) preţ negociat de vânzare = 2.000 u x 9.000 lei/u = 18.000.000 lei
b) animale vândute evaluate la preţ standard de înregistrare în contabilitate = 2.000 u x 5.000 lei/u = 10.000.000 lei
c) animale vândute evaluate la cost de producţie efectiv = 2.000 u x 4.000 lei/u = =8.000.000 lei

---

Diferenţe de preţ favorabile = 10.000.000 - 8.000.000 = 2.000.000 lei

d) sporul de greutate evaluat la preţ standard:
- Total spor de greutate = 1.000 kg
- Sporul de greutate aferent fiecărui animal = $\frac{1.000 \text{ kg}}{3.000 \text{ u}}$ = 0,333 kg/u
- Sporul de greutate aferent animalelor vândute = 2.000 u x 0,333 kg = 666 kg
- Sporul de greutate evaluat la preţ standard = 666 kg x 700 lei/kg = 4.662.000 lei

e) Sporul de greutate evaluat la cost de producţie efectiv.
- Total spor de greutate = 1.000 kg
- Sporul de greutate aferent fiecărui animal = $\frac{1.000 \text{ kg}}{3.000 \text{ u}}$ = 0,333 kg
- Sporul de greutate aferent animalelor vândute = 2.000 u x 0,333 kg = 666 kg
- Sporul de greutate evaluat la cost de producţie efectiv = 666 kg x 6.000 lei/kg = =3.996.000 lei

---

Diferenţe de preţ aferente sporului de greutate pentru animalele vândute = 4.662.000 - 3.996.000 = 666.000 lei.

Reflectarea în contabilitate a acestor operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

1) Reflectarea în contabilitate a animalelor nou născute provenite din producţia proprie.

Formula contabilă:

	%		
15.000.000	361 – Animale şi păsări	711 – Venituri	12.000.000
3.000.000	368 – Diferenţe de preţ la animale şi păsări	= din producţia stocată	

2) Reflectarea în contabilitate a sporului de greutate.

Formula contabilă:

		%			
7.000.000	361 –	Animale şi păsări		711 – Venituri	6.000.000
1.000.000	368 –	Diferenţe de preţ la animale şi păsări	=	din producţia stocată	

3) Reflectarea în contabilitate a vânzării animalelor şi păsărilor, la preţ negociat.

- preţ de vânzare negociat = 18.000.000 lei
- TVAc = 19 % = $\frac{18.000.000 \times 19}{100}$ = 3.420.000 lei

Total factură = 21.420.000 lei

Formula contabilă:

				%	
21.420.000	411 –	Clienţi		701 – Venituri	18.000.000
			=	din vânzarea produselor finite	
				4427 – TVAc	3.420.000

4) Încasarea contravalorii animalelor vândute.

Formula contabilă:

21.420.000	5121 –	Conturi la bănci în lei	=	411 – Clienţi	21.420.000

5) Reflectarea în contabilitate a scăderii din gestiune a animalelor vândute, provenite din producţia proprie.

Formula contabilă:

10.000.000	711 –	Venituri din producţia stocată	=	361 – Animale şi păsări	10.000.000

- Concomitent se înregistrează şi diferenţele de preţ aferente animalelor vândute provenite din producţia proprie.

2.000.000	711 – Venituri din producţia stocată	=	368 – Diferenţe de preţ la animale şi păsări	2.000.000

De altfel, la acelaşi rezultat se ajunge dacă aplicăm procedurile de calcul cunoscute deja, respectiv:

a) Determinarea coeficientului de repartizare a diferenţelor de preţ pentru animalele vândute (Kr).

$$Kr = \frac{Si_{368} + Rdp_{368}}{Si_{361} + Rd_{361}} \times 100 = \frac{0 + 3.000.000}{0 + 15.000.000} \times 100 = 20\ \%$$

b) Determinarea diferenţelor de preţ repartizate asupra animalelor ieşite din gestiune:

$$Dp = E \times Kr$$

în care:

Dp - diferenţele de preţ repartizate asupra valorii animalelor ieşite din gestiune;
E - valoarea animalelor ieşite din gestiune la preţ standard;
Kr - coeficientul de repartizare al diferenţelor de preţ asupra animalelor ieşite din gestiune.

sau

$$R_{c368} = R_{c361} \times K_r$$

în care:

R_{c368} - rulajul creditor al contului 368 - Diferenţe de preţ la animale şi păsări;
R_{c361} - rulajul creditor al contului 361 - Animale şi păsări;
Kr - coeficientul de repartizare al diferenţelor de preţ.

Rezultă:

$$Dp = E \times Kr = 10.000.000 \times 20\ \% = \frac{10.000.000 \times 20}{100} = 2.000.000 \text{ lei}$$

Formula contabilă:

2.000.000	711 – Venituri din producţia stocată	=	368 – Diferenţe de preţ la animale şi păsări	2.000.000

6) Reflectarea în contabilitate a scăderii din gestiune a sporului de greutate la animalele vândute.

Formula contabilă:

4.662.000	711 – Venituri din producţia stocată	=	361 – Animale şi păsări	4.662.000

7) Concomitent se înregistrează şi diferenţa de preţ aferentă sporului de greutate, pentru animalele vândute.

- Determinarea coeficientului de repartizare a diferenţelor de preţ (Kr), pentru sporul de greutate.

$$Kr = \frac{Si_{368} + Rdp}{Si_{361} + Rd} \times 100 = \frac{0 + \boxed{1.000.000}}{0 + 15.000.000} \times 100 =$$

$$= \frac{\boxed{1.000.000}}{15.000.000} \times 100 = 6,66\ \%$$

- Determinarea diferenţelor de preţ repartizate asupra animalelor vândute.

$$Dp = E \times Kr = 10.000.000 \times 6,66\ \% = \frac{10.000.000 \times 6,66}{100} = 666.000 \text{ lei}$$

De altfel, la acelaşi rezultat s-a ajuns şi prin calculele făcute anterior privind diferenţele de preţ aferente animalelor ieşite.

Formula contabilă:

666.000	711 – Venituri din producţia stocată	=	368 – Diferenţe de preţ la animale şi păsări	666.000

Exemplul 3. Vom relua modelul exemplului nr. 2, însă de această dată vom prezenta o situaţie în care diferenţele de preţ sunt nefavorabile, adică costul de producţie efectiv este mai mare decât preţul standard (prestabilit).

- Animalele nou născute din producţia proprie = 3.000 u
  - evaluate la preţ standard = 3.000 u x 5.000 lei/u = 15.000.000 lei
  - evaluate la cost de producţie efectiv = 3.000 u x 6.000 lei/u = 18.000.000 lei.

Diferenţe de preţ nefavorabile = 18.000.000 - 15.000.000 = 3.000.000 lei

- sporul de greutate = 1.000 kg
  - evaluat la preţ standard = 1.000 kg x 7.000 lei/kg = 7.000.000 lei
  - evaluat la cost de producţie efectiv = 1.000 kg x 8.000lei/kg = 8.000.000 lei.

Diferenţe de preţ nefavorabile = 8.000.000 - 7.000.000 = 1.000.000 lei

- Vânzări de animale vii la preţ negociat = 2.000 u x 9.000 lei/kg = 18.000.000 lei.

Ca şi în cazul precedent, pentru reflectarea în contabilitate a unor asemenea operaţii se vor parcurge următoarele etape:

a) Reflectarea în contabilitate a animalelor nou născute, provenite din producţia proprie.

Formula contabilă:

	%			711 – Venituri din	18.000.000
15.000.000	361	- Animale şi păsări	=	producţia	
3.000.000	368	- Diferenţe de preţ la animale şi păsări		stocată	

b) Reflectarea în contabilitate a sporului de greutate.

Formula contabilă:

	%			711 – Venituri din	8.000.000
7.000.000	361	- Animale şi păsări	=	producţia	
1.000.000	368	- Diferenţe de preţ la animale şi păsări		stocată	

c) Reflectarea în contabilitate a vânzărilor de animale către terţi, la preţ negociat.

- preţ de vânzare = 18.000.000 lei
- TVAc = 19 % = $\frac{18.000.000 \times 19}{100}$ = 3.420.000 lei

---

Total factură = 21.420.000 lei

Formula contabilă:

				%	
21.420.000	411	- Clienţi	=	701 – Venituri din vânzarea produselor finite	18.000.000
				4427 - TVAc	3.420.000

d) Reflectarea în contabilitate a încasării clienţilor.

Formula contabilă:

21.420.000	5121 – Conturi la bănci în lei	=	411 – Clienţi	21.420.000

e) Reflectarea în contabilitate a scăderii din gestiune a animalelor vândute, provenite din producţia proprie.

- Animale vândute evaluate la preţ standard = 2.000 u x 5.000 lei / u = 10.000.000 lei.

Formula contabilă:

10.000.000	711 – Venituri din producţia stocată	=	361 – Animale şi păsări	10.000.000

f) Reflectarea în contabilitate a diferenţelor de preţ aferente animalelor vândute:

- Determinarea coeficientului de repartizare a diferenţelor de preţ (Kr).

$$Kr = \frac{Si_{368} + Rdp_{368}}{Si_{361} + Rd_{361}} \times 100 = \frac{0 + 3.000.000}{0 + 15.000.000} \times 100 = 20\ \%$$

- Determinarea diferenţelor de preţ care se repartizează asupra animalelor ieşite din gestiune (vândute).

$R_{c368} = R_{c361} \times Kr$

Rezultă:

$$Dp\ (R_{c368}) = E\ (R_{c361}) \times Kr = 10.000.000 \times 20\ \% = \frac{10.000.000 \times 20}{100} =$$

$= 2.000.000$ lei

Formula contabilă:

2.000.000	711 – Venituri din producţia stocată	=	368 – Diferenţe de preţ la animale şi păsări	2.000.000

g) Reflectarea în contabilitate a scăderii din gestiune a sporului de greutate la animalele vândute:

- spor de greutate total = 1.000 kg
- spor de greutate aferent fiecărui animal $= \frac{1.000\ kg}{3.000\ u} = 0{,}333$ kg/u

- sporul de greutate aferent animalelor vândute = 2.000 u x 0,333 kg = 666 kg
  - evaluat la preţ standard = 666 kg x 7.000 lei/kg = 4.662.000 lei
  - evaluat la costuri de producţie efectiv = 666 kg x 8.000 lei/kg = 5.328.000 lei

---

Diferenţe de preţ nefavorabile = 5.328.000 - 4.662.000 = 666.000 lei

Formula contabilă:

4.662.000	711 – Venituri din producţia stocată	=	361 – Diferenţe de preţ la animale şi păsări	4.662.000

h) Concomitent se înregistrează şi diferenţele de preţ aferente sporului de greutate pentru animalele ieşite din gestiune (vândute).

- Determinarea coeficientului de repartizare a diferenţelor de preţ (Kr) pentru sporul de greutate aferent animalelor ieşite:

$$Kr = \frac{Si_{368} + Rdp_{368}}{Si_{361} + Rd_{361}} \times 100 = \frac{0 + 1.000.000}{0 + 15.000.000} \times 100 = 6,66\ \%$$

- Determinarea diferenţelor de preţ repartizate asupra sporului de greutate aferent animalelor ieşite din gestiune.

$$Dp\ (R_{c368}) = E\ (R_{c361}) \times Kr = 10.000.000 \times 6,66\ \% = \frac{10.000.000 \times 6,66}{100} =$$

= 666.000 lei.

Formula contabilă:

666.000	711 – Venituri din producţia stocată	=	368 – Diferenţe de preţ la animale şi păsări	666.000

III. 4.7. Contabilitatea mărfurilor (contabilitatea comercială)

Mărfurile reprezintă bunuri pe care unitatea patrimonială le cumpără, în vederea revânzării.

Mărfurile, ca de altfel şi ambalajele, constituie obiectele sau elementele principale ale unui sector important din orice economie naţională şi anume, ***comerţul.***

Tocmai de aceea, reflectarea contabilă a stocurilor sub formă de marfă se va face în cadrul unei categorii economice mai largi, pe care o vom numi **contabilitatea comercială.**

B.C.U. „M. EMINESCU" IAŞI
ŞT. ECONOMICE

III. 4.7.1. Noţiuni generale privind contabilitatea comercială

Agenţii economici cu profil de comerţ au rolul de ***intermediari*** între producţie şi consum.

Tipurile de operaţii pe care le efectuează agenţii economici din comerţ sunt:

- aprovizionarea cu mărfuri:
- stocarea mărfurilor:
- vânzarea mărfurilor (revânzarea).

- ***Aprovizionarea cu mărfuri*** reprezintă actul comercial de trecere a mărfii din proprietatea furnizorului în proprietatea firmei de comerţ.

Trecerea mărfii în proprietatea firmei de comerţ are loc:

- la recepţia mărfii, urmată de achitarea contravalorii ei:
- la primirea facturii furnizorilor.

- **Stocarea mărfurilor** este operaţia de formare a rezervelor de mărfuri, destinate revânzării lor:

- **Vânzarea mărfurilor** reprezintă actul de comerţ prin care mărfurile trec din proprietatea firmei de comerţ în proprietatea cumpărătorului, prin achitarea preţului cu ridicata sau cu amănuntul.

Urmărirea cu exactitate a stocurilor de marfă se realizează cu ajutorul ***balanţei comerciale***.

Balanţa comercială reprezintă o execuţie de echilibru, cu ajutorul căreia poate fi urmărit fiecare stoc de marfă în parte, prin intermediul ***formulei balanţiere***, astfel:

$$S_i + I = D(E) + S_f$$

în care:

S_i - stocul iniţial de marfă, la începutul lunii (perioadei de gestiune);
I - intrări de marfă în cursul lunii (perioadei de gestiune);
$D(E)$ - desfaceri (vânzări) sau ieşiri (E) de marfă în cursul lunii (perioadei de gestiune);
S_f - stocul final, adică stocul de marfă existent în gestiune la sfârşitul lunii (perioadei de gestiune).

În baza formulei balanţiere prezentate, poate fi determinat fiecare element în parte, respectiv:

$$S_i = D(E) + S_f - I$$
$$I = D(E) + S_f - S_i$$
$$D(E) = S_i + I - S_f$$
$$S_f = S_i + I - D(E)$$

Structurile de preţuri practicate în activitatea comercială sunt:

- Preţurile de cumpărare;
- Preţurile de vânzare;

1. **Preţurile de cumpărare** reflectă echivalentul sumelor plătite sau de plătit furnizorilor, pentru mărfurile livrate agentului economic, şi reprezintă una din componentele de bază ale ***costului de achiziţie***.
2. **Preţurile de vânzare** reflectă echivalentul bănesc al sumelor încasate sau de încasat, rezultate în urma vânzării mărfurilor.

Preţul de vânzare al mărfurilor se determină în baza următoarei relaţii de calcul:

$$P_v = P_c + A$$

în care:

P_v - preţul de vânzare;
P_c - preţul de cumpărare;
A - adaosul comercial.

sau

$$P_v = C_a + M_b$$

în care:

P_v - preţul de vânzare;
C_a - costul de achiziţie al mărfii;
M_b - marja brută sau marja comerciantului.

La rândul său, ***costul de achiziţie*** se determină în baza următoarei relaţii de calcul:

$$C_a = P_c + CH_a$$

în care:

C_a - costul de achiziţie al mărfii;
P_c - preţul de cumpărare;
CH_a - cheltuielile de aprovizionare sau de achiziţie.

Având în vedere relaţia de calcul al costului de achiziţie, rezultă:

$$Pv = (P_c + CH_a) + M_b$$

în care:

P_v - preţul de vânzare;
P_c - preţul de cumpărare;
CH_a - cheltuielile de aprovizionare sau de achiziţie;
M_b - marja brută sau marja comerciantului.

Marja brută reprezintă o sumă cuprinsă în preţul de vânzare, având drept scop acoperirea cheltuielilor de exploatare (de vânzare) şi asigurarea profitului agentului economic vânzător.

Rezultă:

$$M_b = CH_d + P_n$$

în care:

M_b - marja brută;
CH_d - cheltuieli de desfacere sau de vânzare;
P_n - profitul net.

Rezultă:

$$P_v = C_a + M_b = (P_c + CH_a) + (CH_d + P_n)$$

sau:

$$P_v = C_a + CH_d + P_n$$

în care:

P_v - preţul de vânzare;
C_a - costul de achiziţie;
CH_d - cheltuielile de desfacere;
P_n - profitul net.

Cheltuielile de circulaţie reprezintă suma cheltuielilor de achiziţie şi desfacere, respectiv:

$$CH_c = CH_a + CH_d$$

în care:

CH_c - cheltuieli de circulaţie;
CH_a - cheltuieli de achiziţie;
CH_d - cheltuieli de desfacere.

Adaosul comercial reprezintă suma cuprinsă în preţul de desfacere (vânzare), destinată acoperirii cheltuielilor de circulaţie şi obţinerii unui profit pentru firma cu activitate de comerţ, respectiv:

$$A_c = CH_c + P$$

în care:

A_c - adaosul comercial;
CH_c - cheltuieli de circulaţie;
P - profit.

Preţul de vânzare cu amănuntul include următoarele elemente, conform relaţiei de calcul:

$$P_a = C_a + A_c + TVA_n$$

în care:

P_a - preţul cu amănuntul;
C_a - costul de achiziţie al mărfurilor de la furnizori;
A_c - adaosul comercial;
TVA_n - taxa pe valoarea adăugată neexigibilă, aferentă mărfurilor pe stoc.

Rabatul comercial se determină în situaţiile când mărfurile au preţul cu amănuntul fixat, din care se deduce o cotă reprezentând rabatul comercial.

În principiu, ***rabatul comercial*** joacă acelaşi rol ca şi adaosul comercial, diferenţa constând în modul de calcul, respectiv:

- Adaosul comercial se adaugă la costul de achiziţie sau preţul de cumpărare al bunurilor de la furnizori, fiind un element component al preţului cu amănuntul:
- **Rabatul comercial** se scade din preţul cu amănuntul, pentru a se determina preţul de cumpărare sau de achiziţie.

Atenţie ! Categoria economică de ***rabat comercial*** se foloseşte, de regulă, în economiile etatizate în care statul impune preţurile cu amănuntul.

Transformarea adaosului comercial în rabat comercial şi invers se realizează cu ajutorul procedeului matematic, numit ***suta mărită***, respectiv, ***suta micşorată***.

- **Transformarea adaosului comercial în rabat comercial:**

$$A_c \longrightarrow R_c = \frac{A_c \times 100}{100 + A_c}$$

în care:

R_c - rabatul comercial;
A_c - adaosul comercial.

- **Transformarea rabatului comercial în adaos comercial:**

$$R_c \longrightarrow A_c = \frac{R_c \times 100}{100 - R_c}.$$

în care:

A_c - adaosul comercial;
R_c - rabatul comercial.

De altfel, formula sutei mărite şi a sutei micşorate se foloseşte în multe situaţii din comerț şi tocmai de aceea vom prezenta pe scurt câteva cazuri de utilizare.

- **Formula sutei mărite**

Exemplul 1.

- O unitate comercială a realizat într-o zi vânzări în sumă de 500.000 lei, depăşind planul cu 13 %.
  Să se determine cât reprezintă programul (planul de desfacere)?
  - Numărul sau suma de 500.000 lei reprezintă planul (programul) plus depăşirea de 13 %:
  - Suma de 500.000 lei se numeşte sumă mărită, care exprimată în procente reprezintă:

100 + 13 = 113 % (suta mărită)

Rezolvare:

Dacă:

500.000 lei .....113 %
x .....100 %

Rezultă:

$$\frac{500.000}{x} = \frac{113}{100}$$

Rezultă:

$$x = \frac{500.000 \times 100}{113} = 442.478 \text{ lei}$$

Deci:

Planul (programul) = 442.478 lei

Sau

$$x = \frac{500.000 \times 100}{100 + 13} = 442.478 \text{ lei}$$

Definitie:

Calculul în care numărul inițial conține mai mult de 100 procente se numeşte calculul procentelor la ***suta mărită***.

Exemplul 2. Un agent economic a realizat într-o zi o desfacere de 500.000 lei, față de 400.000 lei, cât avea planificat.

Se pune întrebarea, cu cât la sută s-a depăşit planul de vânzări (desfacere).

Rezolvare:

400.000 lei	reprezintă	100 %
500.000 lei	reprezintă	.x

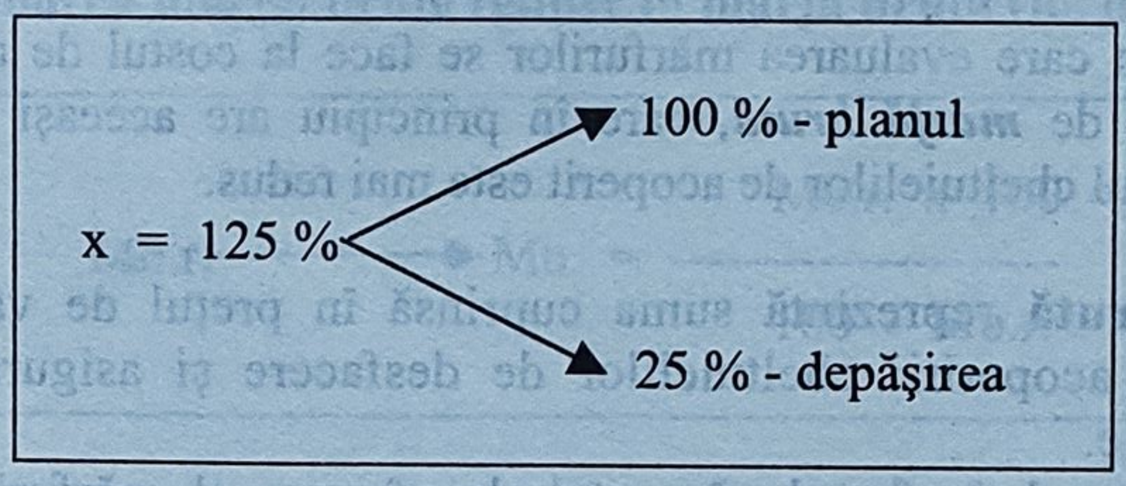
Rezultă:

$$\frac{400.000}{500.000} = \frac{100}{x}$$

Rezultă:

$$x = \frac{500.000 \times 100}{400.000} = 125\ \% \text{ lei}$$

Rezultă:



Definiţie: Pentru calcularea procentului de realizare a planului (programului) de desfacere se înmulţeşte suma realizată cu 100, iar rezultatul se împarte la suma planificată.

- **Formula sutei micşorate**

Exemplul 1. După reducerea preţului cu 19 %, o marfă se vinde cu 500.000 lei / bucata.

Se pune întrebarea, care era preţul mărfii înainte de a se aplica reducerea cu 19 %?

- suma de 500.000 lei reprezintă preţul vechi, mai puţin reducerea cu 19 %:
- numărul 500.000 se numeşte ***sumă micşorată***, care exprimată în procente reprezintă:

100 - 19 = 81 % (suta micşorată)

Rezolvare:

- La 81 %, corespunde un preţ nou de 500.000 lei;
- La 100 %, corespunde preţul vechi (x).

Rezultă:

$$\frac{80}{100} = \frac{500.000}{x}$$

Rezultă:

$$x = \frac{500.000 \times 100}{81} = 617.284 \text{ lei}$$

Preţul vechi = 617.284 lei

sau:

$$x = \frac{500.000 \times 100}{100 - 19} = 617.284 \text{ lei}$$

În situaţiile în care evaluarea mărfurilor se face la costul de achiziţie, se utilizează categoria economică de ***marjă brută***, care în principiu are aceeaşi esenţă ca şi ***adaosul comercial***, însă nivelul cheltuielilor de acoperit este mai redus.

- **Marja brută** reprezintă suma cuprinsă în preţul de vânzare al mărfurilor, destinată acoperirii cheltuielilor de desfacere şi asigurării profitului firmei comerciale.

Reamintim, totodată, faptul că preţul de vânzare al mărfurilor are ca principale elemente componente ***costul de achiziţie*** al mărfii şi ***marja brută*** sau marja comerciantului, respectiv:

$$P_v = C_a + M_b$$

în care:

P_v - preţul de vânzare al mărfurilor;
C_a - costul de achiziţie al mărfurilor;
M_b - marja brută.

Atât adaosul comercial, cât şi marja brută, incluse în preţul de vânzare al mărfurilor, reflectă ***rezultatele brute*** din vânzarea mărfurilor.

În practica contabilă şi comercială a economiei de piaţă, alături de categoria economică de ***marjă brută*** se utilizează şi aceea de ***marjă brută redusă***, care are acelaşi conţinut economic, însă se deosebesc din punctul de vedere al calculului preţurilor, respectiv:

- Cota procentuală reprezentând marja brută se aplică la ***costul de achiziţie*** al bunurilor, iar suma rezultată se adaugă la costul de achiziţie, fiind un element component al ***preţului de vânzare***;
- Cota procentuală reprezentând marja redusă se aplică la ***preţul de vânzare*** al bunurilor, iar suma rezultată ***se scade*** din preţul de vânzare, pentru a se putea determina ***costul de achiziţie***.

Procedeul de transformare a marjei brute în marjă redusă şi invers este asemănător transformărilor adaosului şi rabatului comercial, utilizându-se ***formula sutei mărite***, respectiv ***formula sutei micşorate***.

- **Transformarea marjei brute în marjă brută redusă (formula sutei mărite):**

$$M_b \longrightarrow Mb.r. = \frac{M_b \times 100}{100 + M_b}$$

în care:

Mb.r. - marja brută redusă;
M_b - marja brută.

- **Transformarea marjei brute reduse în marjă brută (formula sutei micşorate):**

$$Mb.r. \longrightarrow Mb. = \frac{Mb.r. \times 100}{100 - Mb.r.}$$

în care:

Mb - marja brută;
Mb.r. - marja brută redusă.

EXEMPLE:

Exemplul 1. Un agent economic prezintă următoarea situaţie privind achiziţiile de mărfuri:

- preţ de cumpărâre (Pc) = 500 u x 1.000 lei/u = 500.000 lei
- cheltuieli de transport – aprovizionare (CHa) = 100.000 lei

Cost achiziţie (Ca) = 500.000 + 100.000 = 600.000 lei

- Marja brută (Mb) = 30 % = $\frac{600.000 \times 30}{100}$ = 180.000 lei

Preţ de vânzare (Pv) = 600.000 + 180.000 = 780.000 lei

Dacă am presupune că nu se cunoaşte ***costul de achiziţie al mărfurilor***, însă se cunoaşte preţul de vânzare şi marja brută, determinarea costului de achiziţie presupune parcurgerea următoarelor etape:

- Transformarea marjei brute (Mb) în marjă brută redusă:

$$Mb \longrightarrow Mb.r. = \frac{Mb \times 100}{100 + Mb} = \frac{30 \times 100}{100 + 30} = \frac{3000}{130} = 23\ \%$$

- Preţul de vânzare = 780.000 lei;
- Determinarea în sumă absolută a marjei brute reduse:

$$Mb.r. = \frac{Pv \times Mb.r.}{100} = \frac{780.000 \times 23}{100} = 180.000 \text{ lei (rotunjit)}$$

- Determinarea costului de achiziţie (Ca):

$$Ca = Pv - Mb.r. = 780.000 - 180.000 = 600.000 \text{ lei}$$

Rentabilitatea activităţii de exploatare în cazul firmelor de comerţ se determină în baza următoarelor relaţii de calcul:

$$R_M = \frac{Mc}{CA} \times 100$$

în care:

R_M - rata marjei;
M_C - marja comercială;
Ca - cifra de afaceri.

De asemenea, pentru activitatea de comerţ, deosebit de importanţi sunt indicatorii care măsoară ***viteza de rotaţie*** a stocurilor de mărfuri, respectiv:

- ***Numărul de rotaţii (Nr)*** se determină în baza următoarei relaţii de calcul:

$$Nr = \frac{Fr}{Sm}$$

în care:

Nr - numărul de rotaţie al stocurilor;
Fr - fluxul de rotaţie al perioadei sau fluxul de activitate;
Sm - stocul mediu al perioadei.

- ***Durata unei rotaţii (Dr)*** se determină în baza următoarei relaţii de calcul:

$$Dr = \frac{Sm}{Ca.m.v} \times 360 \text{ zile}$$

în care:

Dr - durata unei rotaţii, exprimată în zile;
Sm - stocul mediu de mărfuri;
Ca.m.v. - costul de achiziţie al mărfurilor vândute.

Activitatea comercială a firmelor cu profil de comerţ se grupează, după natura circulaţiei mărfurilor, în două mari categorii:

- Comerţ cu ridicata;
- Comerţ cu amănuntul.

Comerţul cu ridicata presupune achiziţionarea de mărfuri în partizi mari, de la producătorii bunurilor sau alţi furnizori, crearea de stocuri pe sortimente de mărfuri şi revânzarea lor către unităţile comerciale cu amănuntul, alimentaţie publică sau consumuri colective (cantine).

Comerţul cu amănuntul presupune vânzarea mărfurilor către consumatorii individuali sau grupuri de consumatori, prin unităţi comerciale cu amănuntul.

Reflectarea în contabilitate a mărfurilor se realizează cu ajutorul grupei de conturi *37 – Mărfuri*, care se dezvoltă în următoarele conturi sintetice de gradul I:

- Contul *371– Mărfuri*
- Contul *378 – Diferenţe de preţ la mărfuri*

Contul *371– Mărfuri (Metoda inventarului permanent):*

- **Reflectarea contabilă** ţine evidenţa existenţei şi mişcării stocurilor de mărfuri:;
  - ***Conţinutul economic:***
    - cont de active circulante materiale;
  - ***Funcţia contabilă:***
    - cont de activ;

- ***Se debitează***:
  - -cu valoarea la preţ de înregistrare a mărfurilor achiziţionate de la furnizori, cu sau fără factură (401, 408):
  - -cu valoarea la preţ de înregistrare a mărfurilor achiziţionate din avansuri de trezorerie (542):
  - -cu valoarea la preţ de înregistrare a mărfurilor reprezentând aportul în natură al întreprinzătorului individual, acţionarilor sau asociaţilor (108, 456):
  - -cu valoarea la preţ de înregistrare a mărfurilor aduse de la terţi sau aflate în curs de aprovizionare (357, 401):
  - -cu valoarea adaosului comercial, în cazul înregistrării mărfurilor la preţul cu amănuntul (378):
  - -cu taxa pe valoarea adăugată neexigibilă (TVAn), atunci când evidenţa mărfurilor se ţine la preţul cu amănuntul (4428):
  - -cu valoarea la preţ de înregistrare a celorlalte categorii de stocuri, trecute în sectorul circulaţiei pentru a fi valorificate ca mărfuri (701);
  - -cu valoarea la preţ de înregistrare a mărfurilor primite cu titlu gratuit (7718);
- ***Se creditează***:
  - -cu valoarea la preţ de înregistrare a mărfurilor ieşite din gestiune prin vânzare sau constatate lipsă în gestiune (607):
  - -cu valoarea la preţ de înregistrare a mărfurilor constatate în plus la inventar, cu sumele trecute ***în roşu*** (607):
  - -cu valoarea la preţ de înregistrare a mărfurilor retrase din capitalul întreprinzătorului individual (108):
  - -cu valoarea la preţ de înregistrare a mărfurilor trimise în custodie sau în consignaţie la terţi (357):
  - -cu valoarea adaosului comercial aferent mărfurilor vândute, în cazul înregistrării mărfurilor la preţ cu amănuntul (378):
  - -cu taxa pe valoarea adăugată neexigibilă aferentă mărfurilor vândute, în cazul în care evidenţa mărfurilor se ţine la preţ cu amănuntul (4428):
  - -cu valoarea la preţ de înregistrare a mărfurilor ieşite din gestiune cu titlul gratuit sau donaţii (6712):
  - -cu valoarea la preţ de înregistrare a mărfurilor distruse ca urmare a calamităţilor (6718).
- ***Soldul contului:***
  - -sold final debitor care reflectă valoarea la preţ de înregistrare a mărfurilor existente în gestiune.

Contul ***371 – Mărfuri*** se poate dezvolta în conturi analitice, pe tipuri de activităţi comerciale (cu ridicata sau cu amănuntul), respectiv pe grupe, subgrupe sau sortimente de mărfuri.

În cazul utilizării ***metodei inventarului intermitent*** (la unităţi mici şi mijlocii), contul ***371 – Mărfuri*** are următoarele caracteristici:

- ***Conținutul economic:***
  - cont de active circulante materiale;
- ***Funcția contabilă:***
  - cont de activ;
- ***Se debitează:***
  - cu valoarea la cost de achiziție a stocurilor de mărfuri existente la începutul perioadei de gestiune, inventariate la sfârşitul perioadei de gestiune precedente , cu sumele trecute ***în roşu*** (607);
  - cu valoarea la cost de achiziție a stocurilor de mărfuri existente în gestiune la sfârşitul perioadei de gestiune, stabilită prin inventariere (607).

După cum s-a făcut precizarea, în cazul mărfurilor, la costul de achiziție al mărfurilor de la furnizor, se adaugă o serie de alte cheltuieli de transport – aprovizionare, care împreună formează ***costul efectiv de achiziție***, respectiv prețul de înregistrare al mărfurilor în contabilitate.

Evidența contabilă a diferențelor de preț la mărfuri se realizează cu ajutorul contului ***378 – Diferențe de preț la mărfuri***.

Contul *378 – Diferențe de preț la mărfuri:*

- **Reflectarea contabilă**:
  - ține evidența adaosului comercial (marja comerciantului) aferent mărfurilor existente în gestiune;
- **Conținutul economic**:
  - cont rectificativ al mijloacelor circulante materiale;
- **Funcția contabilă**:
  - cont de pasiv, însă poate fi abordat şi ca un ***cont bifuncțional***, deoarece, atunci când reflectă cheltuielile de transport aprovizionare se comportă ca un ***cont de activ***, iar atunci când reflectă adaosul comercial se comportă ca un ***cont de pasiv***.
- **Se creditează**:
  - cu valoarea adaosului comercial aferent mărfurilor intrate în gestiune (371);
- **Se debitează**:
  - cu valoarea adaosului comercial aferent mărfurilor vândute sau ieşite din gestiune (371);
- **Sold final**:
  - sold final creditor, reprezentând valoarea adaosului comercial aferent mărfurilor existente în stoc.

Contul ***378 – Diferențe de preț la mărfuri*** se poate dezvolta în conturi analitice, în funcție de elementele rectificative pe care le reflectă (de activ sau de pasiv).

III. 4.7.2. Reflectarea în contabilitate a operațiunilor comerciale cu mărfuri, în cazul utilizării metodei inventarului permanent

III. 4.7.2.1. Reflectarea în contabilitate a mărfurilor înregistrate la costul de achiziție

Reflectarea în contabilitate a mărfurilor înregistrate la costul de achiziție se practică, de regulă, în cazul ***întreprinderilor comerciale cu ridicata***, situație în care nu se utilizează contul ***378 – Diferențe de preț la mărfuri***, eventualele diferențe de preț reprezentând cheltuielile de transport–aprovizionare, fiind reflectate tot cu ajutorul contului ***371–Mărfuri.***

EXEMPLE:

Exemplul 1. O întreprindere comercială cu ridicata efectuează în cursul perioadei de gestiune următoarele operațiuni comerciale:

- Aprovizionarea cu mărfuri de la furnizor (cost de achiziție) = 5.000.000 lei;
- Vânzarea mărfurilor la preț negociat = 8.000.000 lei.

Reflectarea în contabilitate a acestor operații presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a intrării în gestiune a mărfurilor cumpărate de la furnizor:

- preț de cumpărare = 5.000.000 lei
- TVAd = 19 % = $\frac{5.00.000 \times 19}{100}$ = 950.000 lei

Total factură furnizor = 5.950.000 lei

Formula contabilă:

	%	401–Furnizori	5.950.000
5.000.000	371–Mărfuri	=	
950.000	4426– TVAd		

b) Reflectarea în contabilitate a plății furnizorului:

Formula contabilă:

5.950.000	401–Furnizori	=	5121–Conturi la bănci în lei 5.950.000

c) Reflectarea în contabilitate a vânzării pe credit a mărfurilor către întreprinderile comerciale cu amănuntul, la preț negociat:

- Preț de vânzare negociat = 8.000.000 lei
- $TVAc = 19\% = \frac{8.000.000 \times 19}{100} = 1.520.000$

Total factură de vânzare = 9.520.000 lei

Formula contabilă:

9.520.000	411–Clienți	=	% 707–Venituri din vânzarea mărfurilor	8.000.000
			4427–TVAc	1.520.000

d) Reflectarea în contabilitate a încasării contravalorii mărfurilor livrate:

Formula contabilă:

9.520.000	5121 – Conturi la bănci în lei	=	411–Clienți	9.520.000

e) Reflectarea în contabilitate a descărcării gestiunii firmei cu ridicata, cu mărfurile vândute:

- cost de achiziție = 5.000.000 lei

Formula contabilă:

5.000.000	607 – Cheltuieli privind mărfurile	=	371–Mărfuri	5.000.000

f) Reflectarea în contabilitate a regularizării TVA:

- TVA deductibilă (TVAd) = 950.000 lei
- TVA colectată (TVAc) = 1.520.000 lei

$TVAc > TVAd \Rightarrow TVAp = TVAc - TVAd = 1.520.000 - 950.000 = 570.000$ lei

Reflectarea în contabilitate a regularizării TVA presupune parcurgerea următoarelor etape:

- Compensarea TVAc cu TVAd (compensarea se face la nivelul sumei celei mai mici):

Formula contabilă:

950.000	4427 – TVAc	=	4426 – TVAd	950.000

- Reflectarea în contabilitate a TVA de plată (TVAp):

Formula contabilă:

570.000	4427–TVAc	=	4423–TVAp	570.000

- Reflectarea contabilă a plății TVAp la bugetul statului:

Formula contabilă:

570.000	4423–TVAp	=	5121–Conturi la bănci în lei	570.000

Exemplul 2. Se aportează la capitalul social al unei firme mărfuri evaluate la valoarea de aport de 5.000.000 lei.

Reflectarea în contabilitate a acestei operații presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a subscrierii mărfurilor la capitalul social:

Formula contabilă:

5.000.000	456–Decontări cu asociații privind capitalul	=	1011 – Capital subscris nevărsat	5.000.000

b) Reflectarea în contabilitate a vărsării efective a mărfurilor la capitalul social:

Formula contabilă:

5.000.000	371–Mărfuri	=	456 – Decontări cu asociații privind capitalul	5.000.000

c) Reflectarea în contabilitate a constituirii efective a capitalului social:

Formula contabilă:

5.000.000	1011– Capital subscris nevărsat	=	1012 – Capital subscris vărsat	5.000.000

Exemplul 3. Un întreprinzător individual aportează la capitalul individual mărfuri evaluate la suma de 3.000.000 lei:

a) Reflectarea în contabilitate a aportului la capitalul înteprinzătorului individual:

Formula contabilă:

3.000.000	371–Mărfuri	=	108 – Contul întreprinzătorului individual	3.000.000

b) Reflectarea în contabilitate a retragerii din capitalul întreprinzătorului individual a mărfurilor aportate:

Formula contabilă:

3.000.000	108– Contul întreprinzătorului individual	=	371–Mărfuri	3.000.000

Exemplul 4. Un agent înregistrează în contabilitate mărfuri achiziţionate de la furnizori la preţul de achiziţie de 6.000.000 lei, fără factură.

Reflectarea în contabilitate a acestei operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a intrării mărfurilor în gestiune, fără factură:

- Preţ de achiziţie = 6.000.000 lei
- $TVAn = 19\% = \frac{6.000.000 \times 19}{100} = 1.140.000$ lei

Total = 7.140.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	408–Furnizori –facturi nesosite	7.140.000
6.000.000	371 –Mărfuri			
1.140.000	4428–TVAn			

b) La sosirea facturii de la furnizor se fac următoarele înregistrări:

Formula contabilă:

7.140.000	408–Furnizori –facturi nesosite	=	401–Furnizori	7.140.000

Respectiv:

1.140.000	4426–TVAn	=	4428–TVAn	1.140.000

Exemplul nr. 5. Un agent economic transferă în categoria mărfurilor o serie de stocuri, pentru a fi vândute ca atare, astfel:

- Materii prime = 5.000.000 lei;
- Materiale consumabile = 7.000.000 lei;
- Obiecte de inventar = 3.000.000 lei;
- Produse finite = 6.000.000 lei.

Total = 21.000.000 lei

Formula contabilă:

21.000.000	371–Mărfuri	=	%	
			300–Materii prime	5.000.000
			301–Materiale consumabile	7.000.000
			321–Obiecte de inventar	3.000.000
			345–Produse finite	6.000.000

Exemplul nr. 6. Se înregistrează în contabilitate plusurile de inventar la mărfuri, în sumă de 500.000 lei:

Formula contabilă:

5.000.000	371 – Mărfuri	=	607 – Cheltuieli privind mărfurile	5.000.000

sau:

5.000.000	607 – Cheltuieli privind mărfurile	=	371 – Mărfuri	5.000.000

Exemplul nr. 7. Reflectarea în contabilitate a mărfurilor primite cu titlu gratuit (donații), evaluate la 4.000.000 lei.

Formula contabilă:

4.000.000	371 – Mărfuri	=	7718 – Alte venituri excepționale din operații de gestiune	4.000.000

Exemplul nr. 8. Se înregistrează în contabilitate ***lipsuri de mărfuri***, la valoarea de inventar de 5.000.000 lei

Reflectarea în contabilitate a lipsurilor la inventar se realizează în funcție de caz, astfel:

a) Reflectarea în contabilitate a lipsurilor de mărfuri neimputabile, incluse în cheltuielile firmei:

Formula contabilă:

5.000.000	607 – Cheltuieli privind mărfurile	=	371–Mărfuri	5.000.000

- Concomitent se înregistrează în contabilitate TVAc aferentă lipsurilor neimputabile:

- mărfuri lipsă la inventar = 5.000.000 lei

$$\text{- TVAc} = 19\,\% = \frac{5.000.000 \times 19}{100} = 950.000 \text{ lei}$$

Formula contabilă:

950.000	635 – Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	4427 – TVAc	950.000

b) Reflectarea în contabilitate a lipsurilor de mărfuri imputabile unui terţ:
- mărfuri lipsă = 5.000.000 lei
- TVAc = 19 % = 950.000 lei

Total valoare de înlocuire = 5.950.000 lei

Formula contabilă:

				%
5.950.000	461 – Debitori diverşi	=	758–Alte venituri din exploatare	5.000.000
			4427–TVAc	950.000

c) Reflectarea în contabilitate a lipsurilor de mărfuri imputate unui salariat al firmei:
- mărfuri lipsă = 5.000.000 lei
- TVAc = 19 % = 950.000 lei

Total valoare de înlocuire = 5.950.000 lei

Formula contabilă:

				%
5.950.000	4282– Alte creanţe în legătură cu personalul	=	758– Alte venituri din exploatare	5.000.000
			4427–TVAc	950.000

Exemplul nr. 8. Reflectarea în contabilitate a pierderilor de mărfuri rezultate ca urmare a unor calamităţi naturale, în sumă de 3.000.000 lei:

Formula contabilă:

3.000.000	6718– Alte cheltuieli excepţionale privind operaţiile de gestiune	=	371– Mărfuri	3.000.000

III. 4.7.2.2. Reflectarea în contabilitate a mărfurilor înregistrate la preţul cu amănuntul

Acest model de contabilitate se utilizează în toată ***reţeaua comercială cu amănuntul*** şi presupune utilizarea contului ***378–Diferenţe de preţ la mărfuri***, pentru înregistrarea adaosului comercial practicat de ***întreprinderile comerciale cu amănuntul***.

Comerţul cu amănuntul prezintă o serie de particularităţi distincte, dintre care menţionăm:

- Vânzarea mărfurilor prin comerţul cu amănuntul se face în numerar;
- La vânzarea mărfurilor prin unităţile comerciale cu amănuntul nu se întocmesc facturi sau alte documente de acest gen, aşa cum se procedează în cadrul întreprinderilor cu ridicata;
- În comerţul cu amănuntul se foloseşte TVA colectată recalculată, conform procedeului sutei mărite, respectiv:

$$\text{TVAc recalculată} = \frac{19 \times 100}{100 + 19} = \frac{19}{119} \times 100 = 15{,}966\ \%$$

TVAcr = 15,966 %

Pentru demonstraţie, vom prezenta un ***exemplu complet***, în care vom urmări operaţiile pe care le efectuează un agent economic detailist (comerţ cu amănuntul), de la cumpărarea mărfurilor de la furnizor (producător sau întreprindere comercială cu ridicata), vânzarea mărfurilor la preţul cu amănuntul, calculul rezultatului şi regularizarea TVA.

De asemenea, vom prezenta toate variantele de calcul al adaosului comercial mediu, pe care le poate utiliza un agent economic, în funcţie de interesele pe care le are în ceea ce priveşte mărimea impozitului pe profit, la sfârşitul perioadei de gestiune.

EXEMPLU: Un agent economic care realizează operaţii comerciale cu amănuntul efectuează în cursul perioadei de gestiune (luna iulie 2000) următoarele operaţii:

- Aprovizionare cu mărfuri de la furnizori = 5.000.000 lei;
- Vânzări de mărfuri în cursul perioadei = 3.000.000 lei.

Reflectarea în contabilitate a acestor operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

1. Reflectarea în contabilitate a cumpărării mărfurilor de la furnizori:

- Cost de achiziţie (preţ de cumpărare) = 5.000.000 lei
- $\text{TVAd} = 19\ \% = \frac{5.000.000 \times 19}{100} = 950.000$ lei

---

Total factură furnizor = 5.950.000 lei

- Adaos comercial (marjă comercială) = 30 % = $\frac{5.000.000 \times 30}{100}$ =

= 1.500.000 lei;

- Preț de vânzare intermediar = 5.000.000 + 1.500.000 = 6.500.000;
- TVAn (aferent mărfurilor pe stoc) = 19 % = $\frac{6.500.000 \times 19}{100}$ =

= 1.235.000 lei;

Preț cu amănuntul (PA) = 6.500.000 + 1.235.000 = 7.735.000 lei.

Atenție ! În calculul prețurilor cu amănuntul, după cum se observă din exemplu, nu se include TVA deductibilă (TVAd), elementele care intră în calculul prețului cu amănuntul fiind următoarele:

PA = Pa + Ac + TVAn

în care:

PA – prețul de desfacere cu amănuntul;
Pa – prețul de achiziție (de cumpărare) a mărfurilor de la furnizor;
Ac – adaosul comercial sau marja comercială, practicat de agentul economic;
TVAn–TVA neexigibilă aferentă mărfurilor pe stoc.

Rezultă:

PA = Pa + Ac + TVAn = 5.000.000 + 1.500.000 + 1.235.000 = 7.735.000 lei

Prețul cu amănuntul este prețul cu care se înregistrează mărfurile în contabilitatea firmei comerciale cu amănuntul.

Formula contabilă:

				%
7.735.000	371–Mărfuri	=	401 – Furnizori	5.000.000
			378 – Diferențe de preț la mărfuri (adaos comercial)	1.500.000
			4428 – TVAn	1.235.000

2. Concomitent cu reflectarea în contabilitate a intrării mărfurilor în gestiune se înregistrează şi TVAd , care trebuie plătită furnizorului de mărfuri.

Formula contabilă:

950.000	4426–TVAd	=	401–Furnizori	950.000

Atenţie ! TVAd nu s-a înregistrat în formula contabilă anterioară, deoarece ea nu face parte din preţul cu amănuntul al mărfurilor.

3.–Reflectarea în contabilitate a decontărilor cu furnizorul (plata mărfurilor):

Formula contabilă:

5.950.000	401–Furnizori	=	5121 – Conturi la bănci în lei (5311)	5.950.000

4. Reflectarea în contabilitate a vânzării mărfurilor prin unităţile comerciale cu amănuntul (3.000.000 lei):

Înregistrarea în contabilitate a acestei operaţii este destul de complexă, deoarece agentul economic trebuie să determine câteva elemente pe care nu le cunoaşte, respectiv:

- care este cota TVAc, aferentă mărfurilor vândute;
- care este ponderea venitului în preţul cu amănuntul al mărfurilor vândute;
- care este ponderea cheltuielilor de aprovizionare aferentă mărfurilor vândute.

Cunoaşterea acestor elemente este necesară şi la descărcarea gestiunii firmei cu mărfurile vândute.

Rezolvarea acestor probleme presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Determinarea TVAc recalculată, pentru mărfurile vândute:

$$\text{TVAc recalculată} = \frac{19 \times 100}{100 + 19} = \frac{19}{119} \times 100 = 15{,}966\ \%$$

Rezultă:

- $\text{TVAc} = 15{,}966\ \% = \frac{3.000.000 \times 15{,}966}{100} = 478.980$ lei

b) Determinarea ponderii veniturilor rezultate din vânzarea mărfurilor, în totalul preţului de vânzare cu amănuntul:

- Total mărfuri vândute = 3.000.000 lei;
- TVAc = 478.980 lei.

Venituri din vânzarea mărfurilor = 3.000.000–478.980 = 2.521.020 lei

c) Cunoscând ponderea veniturilor şi a TVAc din preţul cu amănuntul a mărfurilor vândute, se înregistrează în contabilitate vânzarea acestora prin unităţile cu amănuntul:

Formula contabilă:

3.000.000	5311–Casa în lei	=	%	
			707 –Venituri din vânzare mărfurilor	2.521.020
			4427–TVAc	478.980

d) Stabilirea coeficientului mediu de adaos comercial, care se repartizează asupra mărfurilor vândute, pentru a se determina cota medie de adaos aferentă acestora:

$$K = \frac{Si_{378} + Rc_{378}}{Si_{371} + (Rd_{371} - TVA_n)}$$

în care:

K - coeficientul mediu de adaos comercial;

Si_{378} - soldul iniţial al contului 378–Diferenţe de preţ la mărfuri (adaos comercial);

Rc_{378} - rulajul creditor al contului 378–Diferenţe de preţ la mărfuri (adaos comercial);

Si_{371} - soldul iniţial al contului 371–Mărfuri;

Rd_{371} - rulajul debitor al contului 371–Mărfuri;

TVA_n - taxa pe valoarea adăugată neexigibilă, aferentă mărfurilor pe stoc.

Rezultă:

$$K = \frac{Si_{378} + Rc_{378}}{Si_{371} + (Rd_{371} - TVA_n)} = \frac{0 + 1.500.000}{0 + (7.735.000 - 1.235.000)}$$

$$= \frac{1.500.000}{6.500.000} = 0,23 \times 100 = 23\ \%$$

e) Determinarea adaosului comercial mediu:

În funcţie de interesele firmei în ceea ce priveşte rezultatul impozabil la sfârşitul perioadei de gestiune, în practica contabilă s-au impus trei variante de calcul al adaosului comercial mediu, respectiv:

- **VARIANTA I** – numită şi ***varianta ştiinţifică***, presupune determinarea adaosului comercial mediu, prin înmulţirea coeficientului mediu (K) cu valoarea mărfurilor vândute (ieşite din gestiune), din care s-a scăzut cota aferentă TVAc, adică, coeficientul mediu se înmulţeşte cu soldul contului *707–Venituri din vânzarea mărfurilor*:

Total mărfuri vândute = 3.000.000 lei

din care:

- TVAc = 478.980 lei;
- Venituri din vânzarea mărfurilor = 2.521.020 lei.

Rezultă:

$$A_c = K \times V_{v.m.}$$

în care:

A_c - adaosul comercial mediu;
K - coeficientul mediu de adaos comercial;
$V_{v.m.}$ - venituri din vânzarea mărfurilor.

Rezultă: $A_c = K \times V_{v.m.} = 0{,}23 \times 2.521.020 = 579.835$ lei

- **VARIANTA II.** Presupune înmulţirea coeficientului mediu de adaos comercial cu întreaga valoare a mărfurilor vândute (variantă discutabilă), care cuprinde şi TVA colectată:

$$A_c = K \times V_{m.v.}$$

în care:

A_c - adaosul comercial mediu;
K - coeficientul mediu de adaos comercial;
$V_{v.m.}$ - valoarea mărfurilor vândute la preţul cu amănuntul.

Rezultă: $A_c = K \times V_{m.v.} = 0{,}23 \times 3.000.000 = 690.000$ lei

- **VARIANTA III** – numită şi ***varianta practicienilor***, presupune înmulţirea coeficientului mediu de adaos comercial cu soldul mărfurilor care au rămas pe stoc, care se deduce apoi din adaosul comercial total aferent mărfurilor intrate în gestiune.

În cazul aplicării acestei variante, se parcurg următoarele etape:

a) Se determină stocul final al mărfurilor din gestiunea agentului economic:

- Mărfuri intrate în gestiune, înregistrate la preţul cu amănuntul = = 7.735.000 lei;
- Mărfuri vândute în cursul perioadei de gestiune, la preţul cu amănuntul = = 3.000.000 lei.

Stoc final = 7.735.000 –3.000.000 = 4.735.000 lei

b) Se determină adaosul comercial mediu aferent mărfurilor pe stoc:

$$A_{cs} = K \times V_{ms}$$

în care:

A_{cs} - adaosul comercial mediu aferent mărfurilor pe stoc;
K - coeficientul mediu de adaos comercial;
V_{ms} - valoarea mărfurilor rămase pe stoc în gestiunea agentului economic.

Rezultă:

$$A_{cs} = K \times V_{ms} = 0{,}23 \times 4.735.000 = 1.089.050 \text{ lei}$$

c) Se determină adaosul comercial mediu aferent mărfurilor vândute, ca o diferență între adaosul comercial total aferent mărfurilor intrate în gestiune şi adaosul comercial mediu aferent mărfurilor aflate pe stoc, respectiv:

$$A_c = A_{c.t.} - A_{cs}$$

în care:

A_c - adaosul comercial mediu;
$A_{c.t}$ - adaosul comercial total aferent mărfurilor intrate în gestiune;
A_{cs} - adaosul comercial mediu aferent mărfurilor aflate pe stoc.

Rezultă:

- Adaos comercial total = 1.500.000 lei;
- Adaos comercial aferent mărfurilor pe stoc = 1.089.050 lei.

$$A_c = A_{c.t.} - A_{cs} = 1.500.000 - 1.089.050 = 410.950 \text{ lei}$$

Atenție ! După cum se poate observa, în funcţie de varianta aplicată în determinarea adaosului comercial mediu se obţin valori diferite ale acestuia pentru perioada de gestiune luată în calcul.
Având în vedere că adaosul comercial mediu reprezintă de fapt profitul brut al agentului economic pe luna respectivă, în funcţie de varianta adoptată creşte sau scade fiscalitatea pe luna respectivă, în sensul măririi sau micşorării impozitului pe profit, însă, în final, ce nu se impozitează într-o perioadă de gestiune se impozitează în celelalte perioade, deoarece adaosul comercial, pe ansamblu, este acelaşi.

Pentru o evidență contabilă simplă şi corectă, recomandăm folosirea variantei ştiinţifice în determinarea adaosului comercial mediu.

5. Cunoscând toate elementele problemei, agentul economic procedează la descărcarea gestiunii cu mărfurile vândute.

Rezultă:

- Mărfuri vândute = 3.000.000 lei;
- Adaos comercial mediu (varianta ştiinţifică) = 579.835 lei;
- TVA neexigibilă, devenită exigibilă = 478.980 lei.

- Cheltuieli privind mărfurile vândute = ?

Determinarea cheltuielilor privind mărfurile vândute se realizează în baza următoarei relaţii de calcul:

$$CH_{m.v.} = V_{mv} - A_c - TVA_n$$

în care:

$CH_{m.v.}$ - cheltuieli privind mărfurile vândute (cu care se debitează contul ***607–Cheltuieli privind mărfurile);***

A_c - adaosul comercial mediu aferent mărfurilor vândute;

TVA_n - taxa pe valoarea adăugată neexigibilă (care este reprezentată de fapt de TVA_c).

Rezultă:

$$CH_{m.v.} = V_{mv} - A_c - TVA_n = 3.000.000 - 579.835 - 478.980 = 1.941.185 \text{ lei}$$

- ***Formula contabilă*** de descărcare a gestiunii cu mărfurile vândute:

Formula contabilă:

	%	=	371 –Mărfuri	3.000.000
1.941.185	607–Cheltuieli privind mărfurile			
579.835	378–Diferenţe de preţ la mărfuri (Adaos comercial mediu)			
478.980	4428–TVAn			

6. Închiderea conturilor de venituri şi cheltuieli la sfârşitul perioadei de gestiune.

După cum s-au făcut precizările, la sfârşitul fiecărei luni (perioade de gestiune), conturile de venituri şi cheltuieli rămân fără sold final (se închid), acestea fiind preluate în contul de rezultate ***121–Profit şi pierderi***, astfel:

a) Închiderea contului de venituri:

Formula contabilă:

2.521.020	707–Venituri din vânzarea mărfurilor	=	121 –Profit şi pierderi	2.521.020

b) Închiderea contului de cheltuieli:

Formula contabilă:

1.941.185	121–Profit şi pierderi	=	607 – Cheltuieli privind mărfurile	1.941.185

7. Determinarea rezultatului operației:

- Venituri din vânzarea mărfurilor = 2.521.020 lei;
- Cheltuieli privind mărfurile = 1.941.185 lei.

$V > CH \Rightarrow P_b = V–CH = 2.521.020–1.941.185 = 579.835$ lei

Atenție ! După cum se poate observa, profitul brut obținut de agentul economic nu este altceva decât ***adaosul comercial mediu***.

8. Reflectarea în contabilitate a impozitului pe profit:

a) Determinarea impozitului pe profit:

$$I_p = \frac{P_b \times C_{Ip}}{100}$$

în care:

I_p - impozitul pe profit;
P_b - profitul brut;
C_{Ip} - cota impozitului pe profit (conform noilor reglementări, cota impozitului pe profit este de 25 %).

Rezultă:

$$I_p = \frac{P_b \times C_{Ip}}{100} = \frac{579.835 \times 25}{100} = 144.959 \text{ lei}$$

b) Reflectarea în contabilitate a cheltuielilor cu impozitul pe profit:

Formula contabilă:

144.959	691 – Cheltuieli cu impozitul pe profit	=	441–Impozitul pe profit	144.959

c) Închiderea contului de cheltuieli cu impozitul pe profit, prin trecerea acestora asupra contului de rezultate:

Formula contabilă:

144.959	121 – Profit şi pierderi	=	691–Cheltuieli cu impozitul pe profit	144.959

d) Reflectarea în contabilitate a plăţii impozitului pe profit către bugetul statului:

Formula contabilă:

144.959	441 – Impozitul pe profit	=	5121–Conturi la bănci în lei	144.959

9. Reflectarea în contabilitate a regularizării TVA:

- Sold final cont 4427–TVAc = 478.980 lei;
- Sold final cont 4426–TVAd = 950.000 lei.

$TVA_d > TVA_c \Rightarrow TVA_r = TVA_d - TVA_c = 950.000 - 478.980 = 471.020$ lei

După cum s-a făcut precizarea, regularizarea TVA presupune parcurgerea următoarelor faze sau etape:

a) Reflectarea în contabilitate a compensării dintre TVAc şi TVAd:

Formula contabilă:

478.980	4427 – TVAc	=	4426–TVAd	478.980

b) Reflectarea în contabilitate a TVA de recuperat:

Formula contabilă:

471.020	4424 – TVAr	=	4426–TVAd	471.020

Atenţie ! Primele două etape (înregistrări contabile) pot fi comasate într-o singură formulă contabilă, respectiv:

	%	=	4426–TVAd	950.000
478.980	4427–TVAc			
471.020	4424–TVAr			

c) Reflectarea în contabilitate a recuperării efective a TVA de la bugetul statului (rambursarea TVA):

Formula contabilă:

471.020	5121 – Conturi la bănci în lei	=	4424–TVAr	471.020

III. 4.7.2.3. Reflectarea în contabilitate a vânzărilor de mărfuri cu plata în rate

Vânzarea mărfurilor cu ***plata în rate*** este destul de frecventă într-o economie de piaţă şi presupune o serie de operaţii care privesc atât preţul cu amănuntul al mărfurilor, eventualul avans dat la ridicarea mărfurilor, cât şi plata dobânzilor corespunzătoare vânzărilor pe credit.

În principiu, reflectarea în contabilitate a vânzărilor de mărfuri cu plata în rate se poate realiza în două variante:

- Prima variantă de înregistrare presupune că veniturile şi cheltuielile pentru mărfurile vândute cu plata în rate se înregistrează integral în perioada de gestiune respectivă, o dată cu transferul proprietăţii mărfurilor către beneficiar (cumpărător);
- A doua variantă de înregistrare presupune ca veniturile şi cheltuielile aferente vânzării mărfurilor cu plata în rate să se înregistreze separat pe fiecare lună, în funcţie de exigibilitatea (termenul de plată) ratelor de plată (încasare).

EXEMPLU –VARIANTA I

Un agent economic efectuează în cursul lunii iunie, 2000, următoarele operaţiuni:

- Aprovizionări cu mărfuri de la furnizori = 5.000.000 lei
- $TVAd = 19\ \% = \frac{5.000.000 \times 19}{100} = 950.000$ lei

Total factură furnizor = 5.000.000 + 950.000 = 5.950.000 lei

- Adaos comercial (marjă comercială) = 30 % =

$$= \frac{5.000.000 \times 30}{100} = 1.500.000 \text{ lei;}$$

- Preţ intermediar = 5.000.000 + 1.500.000 = 6.500.000 lei;
- TVAn (aferentă mărfurilor pe stoc) = 19 % =

$$= \frac{6.500.000 \times 19}{100} = 1.235.000 \text{ lei;}$$

Preţ cu amănuntul = 6.500.000 + 1.235.000 = 7.735.000 lei

- Mărfurile se vând cu plata în rate, la preţul cu amănuntul = = 7.735.000 lei.

Condiţii:

- Avans la ridicarea mărfurilor = 2.000.000 lei;
- Număr de rate = 3 rate (3 luni);
- Dobânda totală pentru 3 rate = 1.000.000 lei;

Reflectarea în contabilitate a acestor operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

1. Reflectarea în contabilitate a intrării în gestiune a mărfurilor achiziţionate de la furnizor:

Formula contabilă:

7.735.000	371–Mărfuri	=	%	
			401–Furnizori	5.000.000
			378–Diferenţe de preţ la mărfuri (adaos comercial)	1.500.000
			4428–TVAn	1.235.000

2. Concomitent cu înregistrarea mărfurilor în gestiune se înregistrează şi TVAd de plătit furnizorului:

Formula contabilă:

950.000	4426–TVAd	=	401–Furnizori	950.000

3. Reflectarea în contabilitate a decontării mărfurilor către furnizori (plata furnizorului)
   - Preț de achiziție = 5.000.000 lei;
   - TVAd = 19 % = 950.000 lei.

Total factură furnizor = 5.950.000 lei

Formula contabilă:

5.950.000	401–Furnizori	=	5121–Conturi la bănci în lei	5.950.000

4. Reflectarea în contabilitate a vânzării mărfurilor cu plata în rate în cursul lunii iunie, la prețul cu amănuntul:
   - Preț de vânzare cu amănuntul = 7.735.000 lei
   - TVAn recalculată = $\frac{19 \times 100}{100 + 19}$ = 15,966 % =
   - = $\frac{7.735.000 \times 15,966}{100}$ = 1.234.970 lei
   - Venituri din vânzarea mărfurilor = 7.735.000–1.234.970 = 6.500.030 lei

Formula contabilă:

7.735.000	411–Clienți	=	%	
			707–Venituri din vânzarea mărfurilor	6.500.030
			4428–TVAn	1.237.970

5. Reflectarea în contabilitate a dobânzii ce urmează a se încasa de la cumpărători o dată cu plata ratelor:

Dobândă totală (3 rate) = 1.000.000 lei.

Formula contabilă:

1.000.000	411–Clienți	=	472–Venituri înregistrate în avans	1.000.000

6. Reflectarea în contabilitate a avansului încasat la ridicarea mărfurilor vândute cu plata în rate:

- Avans încasat la ridicarea mărfurilor = 2.000.000 lei;

Formula contabilă:

2.000.000	5311–Casa în lei	=	411–Clienţi	2.000.000

7. –Reflectarea în contabilitate a regularizării TVA pentru avansul încasat:

- Avans încasat = 2.000.000 le
- TVAc recalculată = 15,966 % = $\frac{2.000.000 \times 15,966}{100}$ = 319.320 lei;

Formula contabilă:

319.320	4428–TVAn	=	4427–TVAc	319.320

8. Reflectarea în contabilitate a descărcării gestiunii cu mărfurile ieşite (vândute):
   - Preţul de achiziţie al mărfurilor = 5.000.000 lei;
   - Adaos comercial = 30 % = 1.500.000 lei;
   - TVAn = 1.235.000 lei.

Mărfuri la preţ cu amănuntul = 7.735.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	371–Mărfuri	7.735.000
5.000.000	607–Cheltuieli privind materialele			
1.500.000	378–Diferenţe de preţ la mărfuri (adaos comercial)			
1.235.000	4428–TVAn			

9. Reflectarea în contabilitate a încasării celor 3 rate (pe total):

- Preţ de vânzare cu amănuntul = 7.735.000 lei;
- Avans încasat = 2.000.000 lei;

Diferenţă de plată (rate de încasat) = 7.735.000–2.000.000 =
= 5.735.000 lei (5.735.000/3 luni = 1.911.667 lei/lună)

Formula contabilă:

5.735.000	5311–Casa în lei	=	411–Clienţi	5.735.000

10. Reflectarea în contabilitate a regularizării TVA pentru ratele încasate:

- Total rate încasate (3 rate) = 5.735.000 lei;
- TVAc recalculată = 15,966 % = $\frac{5.735.000 \times 15,966}{100}$ = 915.650 lei;

Formula contabilă:

915.650	4428–TVAn	=	4427–TVAc	915.650

11. Reflectarea în contabilitate a încasării dobânzilor:

- Dobânda totală = 1.000.000 lei.

Formula contabilă:

1.000.000	5311 – Casa în lei	=	411–Clienţi	1.000.000

12. Concomitent se reflectă trecerea la venituri a dobânzilor încasate:

Formula contabilă:

1.000.000	472–Venituri înregistrate în avans	=	766–Venituri din dobânzi	1.000.000

13. Reflectarea în contabilitate a închiderii conturilor de venituri la sfârşitul perioadei de gestiune:

Formula contabilă:

	%	=	121–Profit şi pierderi	7.500.030
6.500.030	707–Venituri din vânzarea mărfurilor			
1.000.000	766–Venituri din dobânzi			

14. Reflectarea în contabilitate a închiderii conturilor de cheltuieli la sfârşitul perioadei de gestiune:

Formula contabilă:

5.000.000	121 – Profit şi pierderi	=	607 – Cheltuieli privind mărfurile	5.000.000

15. Reflectarea în contabilitate a regularizării TVA cu bugetul statului:

- Sold creditor TVAc = 319.320 + 915.650 = 1.234.970 ≈ ≈ 1.235.000 lei (prin rotunjire);
- Sold debitor TVAd = 950.000 lei;

TVAc > TVAd ⇒ TVAp = TVAc–TVAd = = 1.235.000–950.000 = 285.000 lei

- Regularizarea TVA cu bugetul statului presupune parcurgerea celor trei etape, respectiv:

a) Reflectarea în contabilitate a compensării TVAc cu TVAd:

Formula contabilă:

950.000	4427–TVAc	=	4426–TVAd	950.000

b) Reflectarea în contabilitate a TVAp (TVA de plată) de plătit la bugetul statului:

Formula contabilă:

285.000	4427–TVAc	=	4423–TVAp	285.000

c) Reflectarea în contabilitate a plăţii TVA la bugetul statului:

Formula contabilă:

285.000	4423–TVAp	=	5121–Conturi la bănci în lei	285.000

<u>EXEMPLU</u>–VARIANTA a II-a. Se reia exemplul din varianta I, cu datele cunoscute, respectiv:

- Achiziţii de mărfuri de la furnizori = 5.000.000 lei;
- TVAd = 19 % = 950.000 lei;

Total factură furnizor = 1.500.000 lei

- Adaos comercial (marjă comercială) = 30% = 1.500.000 lei;
- Preţ intermediar = 6.500.000 lei;
- TVAn = 19% = 1.235.000 lei;

Preţ cu amănuntul = 7.735.000 lei

- Vânzări de mărfuri la preţul cu amănuntul, cu plata în rate = 7.735.000 lei.

<u>Condiţii:</u>

- Plata mărfurilor în 3 rate lunare;
- Avans încasat la ridicarea mărfurilor = 2.000.000 lei;
- Dobândă totală = 1.000.000 lei.

Înregistrările contabile în această a doua variantă presupun parcurgerea următoarelor etape:

1. Reflectarea în contabilitate a intrării mărfurilor în gestiune:

Formula contabilă:

7.735.000	371 – Mărfuri	=	%	
			401–Furnizori	5.000.000
			378–Diferenţe de preţ la mărfuri	1.500.000
			4428–TVAn	1.235.000

2. Reflectarea în contabilitate a încasării avansului pentru vânzarea mărfurilor cu plata în rate:

- Avans încasat = 2.000.000 lei;
- TVAc recalculată = $\frac{19}{119} \times 100 = 15,966\ \% = \frac{2.000.000 \times 15,966}{100} = 319.320$ lei.

Formula contabilă:

2.000.000	5311–Casa în lei	=	%	
			707–Venituri din vânzarea mărfurilor	1.680.680
			4427–TVAc	319.320

3. Reflectarea în contabilitate a ratelor de încasat în sarcina clienţilor, în suma globală rămasă de încasat, la care se adaugă dobânda legală calculată pentru vânzarea mărfurilor cu plata în rate:

- Total preţ de vânzare cu amănuntul = 7.735.000 lei;
- Avans plătit = 2.000.000 lei.

Rest de plată (rate de încasat) = 5.735.000 lei

- TVAn recalculată = $15,966\ \% = \frac{5.735.000 \times 15,966}{100} = 915.650$ lei;
- Venituri aferente mărfurilor vândute = 5.735.000–915.650 = 4.819.350 lei;
- Dobânzi–total = 1.000.000 lei.

Total rămas de plată = 5.735.000 + 1.000.000 = 6.735.000 lei (fără TVAn)

Atenţie ! Înainte de a scrie formula contabilă, facem câteva precizări:

- totalul rămas de plată include atât diferenţa de plată din preţul cu amănuntul, după ce s-a plătit avansul, respectiv 5.735.000 lei, cât şi dobânda aferentă (1.000.000 lei);
- pentru reflectarea veniturilor se utilizează contul ***472–Venituri înregistrate în avans***, care se creditează cu ratele rămase de plată (fără TVAn recalculată), plus dobânda;
- TVA neexigibilă recalculată se aplică numai la ratele rămase de plată, deci nu include şi dobânda.

Formula contabilă:

6.735.000	411 – Clienţi	=	%	
			472–Venituri înregistrate în avans	5.819.350
			4428–TVAn	915.650

4. Reflectarea în contabilitate a încasării ratelor (am procedat la o încasare globală, în realitate formula repetându-se lunar, cu sumele reprezentând rata lunară de plată), inclusiv dobânda:

Formula contabilă:

6.735.000	5311 – Casa în lei	=	411–Clienţi	6.735.000

5. Concomitent cu încasarea ratelor de plată se înregistrează şi regularizarea TVA, adică transformarea TVA neexigibilă în TVA exigibilă la plată (TVAc):

Formula contabilă:

915.650	4428 – TVAn	=	4427–TVAc	915.650

6. De asemenea, concomitent cu încasarea ratelor, care includ şi dobânda, se procedează la reflectarea în contabilitate a veniturilor obţinute din vânzarea mărfurilor şi din dobânzi:

Formula contabilă:

5.819.350	472 – Venituri înregistrate în avans	=	%	
			707–Venituri din vânzarea mărfurilor	4.819.350
			766–Venituri din dobânzi	1.000.000

7. Reflectarea în contabilitate a descărcării gestiunii cu mărfurile vândute cu plata în rate:

- preţul de achiziţie al mărfurilor vândute = 5.000.000 lei;
- Adaos comercial = 1.500.000 lei;
- TVAn = 1.235.000 lei.

Mărfuri la preţ cu amănuntul = 7.735.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	371 – Mărfuri	7.735.000
5.000.000	607 – Cheltuieli privind mărfurile			
1.500.000	378 – Diferenţe de preţ la mărfuri			
1.235.000	4428 – TVAn			

8. Reflectarea în contabilitate a închiderii conturilor de venituri, la sfârşitul perioadei de gestiune:

Formula contabilă:

	%	=	121–Profit şi pierderi	7.500.030
6.500.030	707–Venituri din vânzarea mărfurilor			
1.000.000	766–Venituri din dobânzi			

9. Reflectarea în contabilitate a închiderii conturilor de cheltuieli, la sfârşitul perioadei de gestiune:

Formula contabilă:

5.000.000	121 – Profit şi pierderi	=	607–Cheltuieli privind mărfurile	5.000.000

10. Reflectarea în contabilitate a regularizării TVA cu bugetul statului:

- Sold creditor TVAc = 319.320 + 915.650 = 1.234.970 ≈1.235.000 lei;
- Sold debitor TVAd = 950.000 lei.

TVAc > TVAd ⇒ TVAp = TVAc–TVAd = 1.235.000- 950.000 = 285.000 lei

Atenţie ! Deoarece în cursul rezolvării problemei, în cazul TVAc recalculată, prin rotunjirea sumelor s-au pierdut 30 lei, aceştia se regăsesc, după cum se observă, la venituri din vânzarea mărfurilor, care în loc să fie de 6.500.000 lei, sunt în sumă de 6.500.030 lei.

Regularizarea TVA cu bugetul statului presupune parcurgerea celor 3 etape, respectiv:

a) Reflectarea în contabilitate a compensării TVAc cu TVAd:

Formula contabilă:

950.000	4427–TVAc	=	4426–TVAd	950.000

b) Reflectarea în contabilitate a TVA de plată la bugetul statului:

Formula contabilă:

285.000	4427–TVAc	=	4423–TVAp	285.000

c) Reflectarea în contabilitate a plăţii TVA către bugetul statului:

Formula contabilă:

285.000	4423 – TVAp	=	5121–Conturi la bănci în lei	285.000

Atenţie ! După cum se observă, în ambele variante de înregistrare a vânzării mărfurilor cu plata în rate, rezultatele sunt aceleaşi, însă mi se pare mai simplă şi recomand folosirea primei variante de înregistrare.

III. 4.7.2.4. Reflectarea în contabilitate a mărfurilor refuzate sau returnate de clienţi

În practica comercială există numeroase situaţii când mărfurile livrate clienţilor sunt refuzate sau returnate furnizorilor, pe motive de calitate, livrări în plus faţă de comenzi etc.

Pentru înţelegerea înregistrărilor unor astfel de operaţiuni, prezentăm următoarele cazuri:

Exemplul 1. Un agent economic specializat în activităţi comerciale cu ridicata efectuează în cursul perioadei de gestiune următoarele operaţiuni:

- Aprovizionări cu marfă de la furnizori la cost de achiziţie = 3.000.000 lei;
- $TVAd = 19\% = \frac{3.000.000 \times 19}{100} = 570.000$lei;

Total factură furnizor = 3.570.000 lei

- În cursul perioadei de gestiune, agentul economic vinde mărfurile unui client, la preţul negociat de 5.000.000 lei;
- $TVAc = 19\% \frac{5.000.000 \times 19}{100} = 950.000$ lei

Total factură de vânzare = 5.950.000 lei

- Firma cumpărătoare nu achită mărfurile cumpărate şi procedează la returnarea lor către firma cu ridicata.

Reflectarea în contabilitate a acestei operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a intrării mărfurilor în gestiunea firmei cu ridicata:

Formula contabilă:

	%	=	401 – Furnizori	3.570.000
3.000.000	371 – Mărfuri			
570.000	4426–TVAd			

b) Reflectarea în contabilitate a plăţii mărfurilor către furnizori:

Formula contabilă:

3.570.000	401 – Furnizori	=	5121 – Conturi la bănci în lei	3.570.000

c) Reflectarea în contabilitate a vânzării mărfurilor către clienți și crearea obligației de plată a acestora:

Formula contabilă:

5.950.000	411–Clienți	=	%	
			707 – Venituri din vânzarea mărfurilor	5.000.000
			4427 – TVAc	950.000

d) Reflectarea în contabilitate a descărcării gestiunii cu mărfurile vândute:

Formula contabilă:

3.000.000	607 – Cheltuieli privind mărfurile	=	371 – Mărfuri	3.000.000

e) Ca urmare a neplății mărfurilor, inclusiv a TVA aferent şi returnarea acestora, se procedează la stornarea operației de vânzare, prin scrierea aceloraşi formule contabile, însă cu sumele scrise ***în roşu*** sau încadrate ***în chenar***.

- Reflectarea în contabilitate a stornării operației de vânzare:

Formula contabilă:

5.950.000	411 – Clienți	=	%	
			707 – Venituri din vânzarea mărfurilor	5.000.000
			4427 – TVAc	950.000

- Reflectarea în contabilitate a stornării descărcării gestiunii cu mărfurile vândute:

Formula contabilă:

3.000.000	607 – Cheltuieli privind mărfurile	=	371 – Mărfuri	3.000.000

f) În situația în care clientul achitase mărfurile achiziționate, se fac următoarele înregistrări contabile:

- Reflectarea în contabilitate a încasării contravalorii mărfurilor de la clienți:

Formula contabilă:

5.950.000	5121 – Conturi la bănci în lei	=	411 – Clienți	5.950.000

- Reflectarea în contabilitate a restituirii sumelor către clienți, pentru mărfurile returnate:

Formula contabilă:

5.950.000	5121 – Conturi la bănci în lei	=	411 – Clienți	5.950.000

sau:

Formula contabilă:

5.950.000	411 – Clienți	=	5121 – Conturi la bănci în lei	5.950.000

III. 4.7.2.5. Reflectarea în contabilitate a mărfurilor primite în consignație

Vânzarea mărfurilor în regim de consignație se realizează fie ca o activitate distinctă în cadrul unei firme comerciale cu amănuntul sau cu ridicata, fie în cadrul unei firme specializate în comerțul de consignație.

Pentru înțelegerea operațiunilor cu mărfuri în consignație trebuie reținute câteva considerente, astfel:

- ***Evaluarea mărfurilor*** se realizează utilizând două categorii de prețuri:
  - prețuri de evaluare;
  - prețuri de vânzare.
- ***Prețul de evaluare*** este stabilit de prețuitor sau deponent şi este plătit deponenților, putând fi diminuat cu reținerile datorate păstrării mărfurilor peste termenul stabilit, sau cu reducerile acceptate de deponent în cazul nevânzării acestora.

- ***Preţul de vânzare*** cuprinde:
  - preţul de evaluare;
  - comisionul consignatarului (firma de consignaţie);
  - TVA, aplicată la comisionul consignatarului, dacă acesta este înregistrat ca plătitor de TVA.

Atenţie ! Preţul de vânzare poate fi stabilit de către deponent (consignator) sau de către firma de consignaţie (consignatar).

- În operaţiunile de consignaţie se utilizează şi contul în afara bilanţului ***8033–Valori materiale primite spre păstrare sau custodie***, care evidenţiază mărfurile primite în gestiunea firmei de consignaţie, dar care aparţin deponenţilor.

EXEMPLE:

A. Cazul în care firma de consignaţie primeşte mărfurile spre vânzare, de la deponenţi persoane fizice

Exemplul 1. O firmă de consignaţie primeşte de la deponenţi persoane fizice mărfuri în regim de consignaţie astfel:

- Preţ de evaluare = 5.000.000 lei;
- Comisionul firmei = 20 % = $\frac{5.000.000 \times 20}{100}$ = 1.000.000 lei;
- TVA aplicată la comision = 19 % = $\frac{1.000.000 \times 19}{100}$ = 190.000 lei;

Preţ de vânzare cu amănuntul = 5.000.000 + 1.000.000 + 190.000 = = 6.190.000

Reflectarea în contabilitate a acestor operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a primirii mărfurilor în gestiune:

Formula contabilă:

5.000.000	8033 – Valori materiale primite în păstrare sau custodie	=	-

b) Reflectarea în contabilitate a vânzării mărfurilor:

Formula contabilă:

6.190.000	5311 – Casa în lei	=	%	
			707 – Venituri din vânzarea mărfurilor	6.000.000
			4427 – TVAc	190.000

c) Reflectarea în contabilitate a ieşirii mărfurilor din custodia firmei de consignație:

Formula contabilă:

-		=	8033 – Valori materiale primite în păstrare sau custodie	5.000.000

d) Concomitent cu vânzarea mărfurilor se reflectă, în contabilitate, intrarea scriptică în patrimoniu a mărfurilor vândute în consignație.

Formula contabilă:

6.190.000	371 – Mărfuri	=	%	
			462 – Creditori diverşi	5.000.000
			378 – Diferențe de preț la mărfuri	1.000.000
			4428 – TVAn	190.000

Atenție ! Contul ***462 – Creditori diverşi*** reflectă angajamentele față de deponenți (consignatori), care decurg din momentul vânzării mărfurilor.

e) Reflectarea în contabilitate a descărcării gestiunii firmei, cu mărfurile vândute:

Formula contabilă:

	%	=	371 – Mărfuri	6.190.000
5.000.000	607 – Cheltuieli privind mărfurile			
1.000.000	378 – Diferențe de preț la mărfuri			
190.000	4428–TVAn			

f) Reflectarea în contabilitate a plăţii sumelor datorate deponenţilor:

Formula contabilă:

5.000.000	462 –Creditori diverşi	=	5311 – Casa în lei	5.000.000

g) Reflectarea în contabilitate a închiderii contului de venituri la sfârşitul perioadei de gestiune:

Formula contabilă:

6.000.000	707 –Venituri din vânzarea mărfurilor	=	121 – Profit şi pierderi	6.000.000

Atenţie! Contul ***707 – Venituri din vânzarea mărfurilor*** evidenţiază, după caz, atât preţul de vânzare al mărfurilor în consignaţie, cât şi comisionul firmei de consignaţie.
Desigur, pentru reflectarea comisionului ca venit al firmei de consignaţie poate fi folosit şi contul ***708 – Venituri din activităţi diverse***.

h) Reflectarea în contabilitate a închiderii contului de cheltuieli, la sfârşitul perioadei de gestiune:

Formula contabilă:

5.000.000	121 – Profit şi pierderi	=	607 – Cheltuieli privind mărfurile	5.000.000

B. Cazul în care firma de consignaţie primeşte mărfurile spre vânzare, de la o persoană juridică (agent economic)

Exemplul 1. O firmă de consignaţie primeşte spre vânzare mărfuri de la deponenţi persoane juridice, în următoarele condiţii:

- Preț de evaluare = 5.000.000 lei;
- Comision = 20 % = $\frac{5.000.000 \times 20}{100}$ = 1.000.000 lei;

Preț intermediar = 5.000.000 + 1.000.000 = 6.000.000 lei

TCAd = 19 % = $\frac{6.000.000 \times 19}{100}$ = 1.140.000 lei

Preț de vânzare cu amănuntul = 6.000.000 + 1.140.000 = 7.140.000 lei

- TVAd calculată după vânzarea mărfurilor conform facturii furnizorului =

= 19 % = $\frac{5.000.000 \times 19}{100}$ = 950.000 lei.

Reflectarea în contabilitate a acestor operații presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a primirii mărfurilor în consignație:

Formula contabilă:

5.000.000	8033 – Valori materiale primite în păstrare sau custodie	=		-

b) Reflectarea în contabilitate a vânzării mărfurilor primite în consignație:

Formula contabilă:

7.140.000	5311 – Casa în lei	=	%	
			707 – Venituri din vânzarea mărfurilor	6.000.000
			4427 – TVAc	1.140.000

c) Reflectarea în contabilitate a intrării în gestiune a mărfurilor, conform facturii furnizorului, întocmită după vânzarea efectivă a mărfurilor:

Formula contabilă:

7.140.000	371 – Mărfuri	=	%	
			401 – Furnizori	5.000.000
			378 – Diferenţe de preţ la mărfuri	1.000.000
			4428 – TVAn	1.140.000

d) Reflectarea în contabilitate a TVAd, înscrisă în factura furnizorului, întocmită după vânzarea mărfurilor:

Formula contabilă:

950.000	4426–TVAd	=	401 – Furnizori	950.000

e) Reflectarea în contabilitate a ieşirii mărfurilor din custodia firmei, prin vânzarea lor:

Formula contabilă:

-		=	8033 – Valori materiale primite în păstrare sau custodie	5.000.000

f) Reflectarea în contabilitate a descărcării gestiunii firmei cu mărfurile vândute:

Formula contabilă:

	%	=	371 – Mărfuri	7.140.000
5.000.000	607 – Cheltuieli privind mărfurile			
1.000.000	378 – Diferenţe de preţ la mărfuri			
1.140.000	4428–TVAn			

g) Reflectarea în contabilitate a plăţii deponentului (furnizorului):

- Prețul mărfurilor = 5.000.000 lei
- TVAd = 19 % = 950.000 lei

Total factură furnizor = 5.950.000 lei

Formula contabilă:

5.950.000	401 – Furnizori	=	5311 – Casa în lei (5121)	5.950.000

h) Reflectarea în contabilitate a închiderii conturilor de venituri, la sfârşitul perioadei de gestiune:

Formula contabilă:

6.000.000	707 – Venituri din vânzarea mărfurilor	=	121 – Profit şi pierderi	6.000.000

i) Reflectarea în contabilitate a închiderii conturilor de cheltuieli, la sfârşitul perioadei de gestiune:

Formula contabilă:

5.000.000	121 – Profit şi pierderi	=	607 – Cheltuieli privind mărfurile	5.000.000

k) Reflectarea în contabilitate a regularizării TVA cu bugetul statului:

- Sold creditor 4427 – TVAc = 1.140.000 lei;
- Sold debitor 4426 – TVAd = 950.000 lei.

TVAc > TVAd = TVAp = TVAc – TVAd =

= 1.140.000 – 950.000 = 190.000 lei

După cum se cunoaşte, regularizarea TVA cu bugetul statului presupune parcurgerea celor trei etape, respectiv:

- Reflectarea în contabilitate a compensării TVAc cu TVAd:

Formula contabilă:

950.000	4427 – TVAc	=	4426 – TVAd	950.000

- Reflectarea în contabilitate a TVAp de plătit la bugetul statului:

Formula contabilă:

190.000	4427 – TVAc	=	4423 – TVAp	190.000

- Reflectarea în contabilitate a plății TVA la bugetul statului:

Formula contabilă:

190.000	4423 – TVAp	=	5121 – Conturi la bănci înlei	190.000

Atenție! După cum s-a putut observa, în cazul depunătorilor persoane fizice se calculează TVA numai asupra comisionului, iar în cazul persoanelor juridice, determinarea TVA ia în calcul atât prețul de evaluare, cât şi comisionul practicat de firma de consignație.

III. 4.7.2.6. Reflectarea în contabilitate a mărfurilor realizate în unitățile de alimentație publică

Unitățile de alimentație publică (restaurante, cofetării, cantine etc.) au o contabilitate specifică, o pondere importantă revenind contabilității de gestiune, pe care o vom studia în volumul următor.

Din punctul de vedere al contabilității financiare, bunurile realizate în unitățile de alimentație publică sunt contabilizate sub formă de ***Produse finite***, iar ulterior sunt vândute altor agenți economici sau sunt valorificate prin unitățile proprii, fiind transformate în mărfuri şi vândute ca atare.

EXEMPLU. O firmă cu profil de alimentație publică produce preparate şi le comercializează prin unitățile proprii, în următoarele condiții:

- Cost de producător = 3.000.000 lei;
- Preț de livrare către unitățile proprii de desfacere = 5.000.000 lei;
- Adaos comercial = 30 % = $\frac{5.000.000 \times 30}{100}$ = 1.500.000 lei.

Preț intermediar = 5.000.000 + 1.500.000 = 6.500.000 lei

- TVAc = 19 % = $\frac{6.500.000 \times 19}{100}$ = 1.235.000 lei.

Preț cu amănuntul de alimentație publică = 6.500.000 + 1.235.000 = 7.735.000 lei

Reflectarea în contabilitate a acestor operații presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a producerii (obținerii) preparatelor de alimentație publică (preparate culinare, de cofetărie, patiserie etc.):

Formula contabilă:

3.000.000	345 – Produse finite	=	711 – Venituri din producția stocată	3.000.000

b) Reflectarea în contabilitate a trecerii preparatelor de alimentație publică din categoria produselor finite în categoria mărfurilor:

Formula contabilă:

7.735.000	371 – Mărfuri	=	%	
			701 – Venituri din vânzarea produselor finite	5.000.000
			378 – Diferențe de preț la mărfuri	1.500.000
			4428 – TVAn	1.235.000

c) Reflectarea în contabilitate a TVA aferentă produselor finite, trecute la mărfuri:

- Produse intrate în gestiunea unității de alimentație publică = 5.000.000 lei;
- $TVAd = 19\% = \frac{5.000.000 \times 19}{100} = 950.000$ lei.

Formula contabilă:

950.000	4426 – TVAd	=	4427 – TVAc	950.000

d) Reflectarea în contabilitate a descărcării gestiunii secțiilor de producție, cu produsele finite livrate unităților de desfacere:

Formula contabilă:

3.000.000	711 – Venituri din producția stocată	=	345 – Produse finite	3.000.000

e) Reflectarea în contabilitate a vânzării şi încasării în numerar a mărfurilor vândute prin unitățile de alimentație publică:

- Preț de vânzare cu amănuntul = 7.735.000 lei;
- $TVAc_{recalculată} = \frac{19}{119} \times 100 = 15,966\% =$
- $= \frac{7.735.000 \times 15,966}{100} = 1.235.000$ lei;
- Venituri din vânzarea mărfurilor = 7.735.000 – 1.235.000 = 6.500.000 lei.

Formula contabilă:

7.735.000	5311 – Casa în lei	=	%	
			707 – Venituri din vânzarea mărfurilor	6.500.000
			4427 – TVAc	1.235.000

f) Reflectarea în contabilitate a descărcării gestiunii cu mărfurile vândute în unitățile de alimentație publică:

Formula contabilă:

	%		371 – Mărfuri	7.735.000
5.000.000		607– Cheltuieli privind mărfurile	=	
1.500.000		378 – Diferențe de preț la mărfuri		
1.235.000		4428–TVAn		

g) Reflectarea în contabilitate a închiderii conturilor de venituri, la sfârşitul perioadei de gestiune:

Formula contabilă:

6.500.000	707 – Venituri din vânzarea mărfurilor	=	121 – Profit şi pierderi	6.500.000

h) Reflectarea în contabilitate a închiderii conturilor de cheltuieli, la sfârşitul perioadei de gestiune:

Formula contabilă:

5.000.000	121 – Profit şi pierderi	=	607 – Cheltuieli privind mărfurile	5.000.000

i) Reflectarea în contabilitate a regularizării TVA cu bugetul statului:

- Sold creditor 4427–TVAc = 1.235.000 lei;
- Sold debitor 4426 – TVAd = 950.000 lei;

$$TVAc > TVAd \Rightarrow TVAp = TVAc - TVAd =$$
$$= 1.235.000 - 950.000 = 285.000 \text{ lei}$$

- Reflectarea în contabilitate a compensării dintre TVAc şi TVAd:

950.000	4427 – TVAc	=	4426 – TVAd	950.000

- Reflectarea în contabilitate a TVA de plată la bugetul statului:

Formula contabilă:

285.000	4427 – TVAc	=	4423 – TVAp	285.000

- Reflectarea în contabilitate a plății TVA la bugetul statului:

Formula contabilă:

285.000	4423 – TVAp	=	5121 – Conturi la bănci în lei	285.000

III. 4.7.2.7. Contabilitatea mărfurilor care comportă reduceri de prețuri

Operațiile comerciale desfăşurate într-o economie de piață sunt de o complexitate deosebită, datorită influenței exercitate de o serie de factori, de natură economică, juridică, socială şi psihologică.

Astfel, în derularea operațiilor comerciale pot interveni:

- reduceri de prețuri;
- penalizări sau alte sancțiuni privind nerespectarea clauzelor contractuale;
- plata în devans a unor contracte;
- bonificații acordate clienților etc.

Toate aceste reduceri de prețuri se pot grupa în două mari categorii:

- Reduceri de prețuri de natură comercială;
- Reduceri de prețuri de natură financiară.

1. Reducerile de prețuri de natură comercială

Reducerile de prețuri de natură comercială reprezintă acele reduceri de prețuri aplicate asupra prețurilor de vânzare ale mărfurilor, avându-se în vedere unele elemente, cum ar fi:

- defecte de calitate;
- neconformitatea sortimentelor de mărfuri cu cele înscrise în contracte;
- importanța clientului în desfacerile firmei;
- volumul operațiilor comerciale derulate cu acelaşi client etc.

Principalele reduceri comerciale sunt:

- Rabaturile sau bonificațiile;
- Remizele;
- Risturnele.

a) **Rabaturile sau bonificaţiile** reprezintă reduceri de preţuri de natură comercială, aplicate asupra preţului de vânzare, acordate de furnizor pentru anumite defecte de calitate sau de neconformitate a sortimentelor de mărfuri livrate, faţă de prevederile contractuale;
b) **Remizele** reprezintă reduceri de preţuri de natură comercială, aplicate asupra preţului de vânzare, în sumă fixă sau cotă procentuală, avându-se în vedere volumul mare de vânzări (peste cele contractuale) către un client şi, desigur, importanţa clientului respectiv în afacerile firmei;
c) **Risturnele** reprezintă reduceri de preţuri de natură comercială, calculate asupra ansamblului de operaţii comerciale efectuate cu acelaşi client, într-o perioadă determinată de timp.

De asemenea, risturnele pot îmbrăca forma unei sume fixe sau pot reprezenta o cotă procentuală, aplicată asupra preţului de vânzare.

2. ***Reducerile de preţuri de natură financiară*** îmbracă forma unor ***sconturi de decontare sau sconturi de casă***, acordate clienţilor de către furnizori, pentru plata anticipată (în devans) a unor sume datorate de clienţi.

Scontul de decontare se acordă de regulă sub forma unei cote procentuale, aplicată asupra unei creanţe plătite înainte de termenul de scadenţă.

Din punctul de vedere al ***metodologiei contabile***, trebuie făcute următoarele precizări cu privire la reducerile de preţuri de natură comercială şi financiară:

- indiferent de natura lor, toate reducerile de preţuri sunt înscrise în factura furnizorului;
- ***reducerile comerciale*** premerg reducerile financiare, adică reducerile comerciale se calculează înaintea reducerilor financiare;
- reducerile comerciale şi financiare se determină ***în cascadă***, adică, sumele absolute ale fiecărei categorii de reduceri sau cotele procentuale aplicate asupra preţurilor de vânzare se aplică asupra ***preţului net de vânzare*** rămas după aplicarea reducerii anterioare;
- reducerile comerciale se determină în următoarea ordine:
  - rabaturile sau bonificaţiile;
  - remizele;
  - risturnele.
- reducerile financiare, respectiv scontul de decontare, se aplică după reducerile de natură comercială, adică se aplică la preţul net rămas după aplicarea ultimei reduceri comerciale;
- în cazul în care firma este înregistrată ca plătitoare de TVA, această taxă se calculează la preţul net rămas, după aplicarea reducerilor comerciale şi / sau financiare;
- reducerile comerciale acordate în momentul întocmirii facturii de către furnizor, deşi sunt înscrise în factură, nu se înregistrează nici în contabilitatea furnizorului şi nici în contabilitatea clientului, în conturile de stocuri evidenţiindu-se ***mărimea netă comercială***;
- reducerile financiare (sconturile) se înregistrează în contabilitate sub formă de ***cheltuieli financiare***, în cazul furnizorilor care acordă scontul, şi sub formă de ***venituri financiare*** la clienţii care primesc scontul.

EXEMPLU – Operaţiile comerciale ale unei firme se prezintă în felul următor:

- Preţ de vânzare al mărfurilor = 5.000.000 lei;
- Rabat comercial de calitate (se scade) = 300.000 lei;

Preţ de vânzare net comercial = 5.000.000 – 300.000 = 4.700.000 lei

- Remiză pentru vânzări superioare (se scade) = 4 % = $\frac{4.700.000 \times 4}{100}$ = 188.000 lei

---

Preţ de vânzare net comercial = 4.700.000 – 188.000 = 4.512.000 lei

- Risturnul asupra ansamblului operaţiilor efectuate cu acelaşi client = (se scade)

$$= 5\ \% = \frac{4.512.000 \times 5}{100} = 225.600 \text{ lei}$$

Preţ de vânzare net comercial = 4.512.000 – 225.600 = 4.286.400 lei

- Scont de decontare (se scade) = 2 % = $\frac{4.286.400 \times 2}{100}$ = 85.728 lei

---

Preţ de vânzare net financiar = 4.286.400 – 85.728 = 4.200.672 lei

- TVAc = 19 % = $\frac{4.200.672 \times 19}{100}$ = 798.128 lei

---

Total factură furnizor = 4.200.672 + 798.128 = 4.998.800 lei

Reflectarea în contabilitate a acestor operaţii se realizează astfel:

A. În contabilitatea furnizorului:

1. Reflectarea în contabilitate a vânzării mărfurilor:

- Preţ de vânzare net comercial (fără scont) = 4.286.400 lei;
- TVAc (aplicată asupra preţului de vânzare net financiar, adică include şi scontul financiar) = 798.128 lei;

Formula contabilă:

5.084.528	411 – Clienţi	=	%	
			707 – Venituri din vânzarea mărfurilor	4.286.400
			7727 – TVAc	798.128

2. Reflectarea în contabilitate a scontului de decontare acordat de furnizor:

Formula contabilă:

85.728	667 – Cheltuieli privind sconturile acordate	=	411 – Clienţi	85.728

Notă!

Cele două înregistrări pot fi cumulate într-o formulă contabilă complexă, respectiv:

Formula contabilă:

	%	=	%	
4.998.800	411 – Clienţi		707 – Venituri din vânzarea mărfurilor	4.286.400
85.728	667 – Cheltuieli privind sconturile acordate		4427 – TVAc	798.128

B. În contabilitatea clientului:

1. Reflectarea în contabilitatea intrării mărfurilor în gestiune:

Formula contabilă:

	%			
4.286.400	371 – Mărfuri	=	401 – Furnizori	5.084.528
798.128	4426–TVAd			

2. Reflectarea în contabilitate a scontului de decontare obţinut:

Formula contabilă:

85.728	401 – Furnizori	=	767 – Venituri din sconturi obţinute	85.728

Notă!

Cele două înregistrări pot fi cumulate într-o formulă contabilă complexă, respectiv:

Formula contabilă:

	%		=	%	
4.286.400		371 – Mărfuri		401 – Furnizori	4.998.800
798.128		4426 – TVAd		767 – Venituri din sconturi acordate	85.728

III. 4.7.2.8. Contabilitatea reducerilor de preț efectuate după facturarea mărfurilor

A. Reflectarea în contabilitate a reducerilor comerciale

În paragraful precedent au fost tratate reducerile comerciale şi financiare, acordate la momentul derulării tranzacției de vânzare – cumpărare.

În practica afacerilor, de regulă, unele reduceri de preț sunt acordate ulterior facturării mărfurilor.

Într-o asemenea situație se utilizează ***facturi rectificative*** sau ***facturi de reducere***, care au următoarele efecte:

- În contabilitatea furnizorului se înregistrează o reducere a veniturilor din vânzări de mărfuri, la nivelul reducerilor comerciale acordate;
- În contabilitatea clientului se înregistrează o diminuare a costului de achiziție a mărfurilor, la nivelul reducerilor comerciale primite.

EXEMPLU. La sfârşitul exercițiului financiar, un agent economic furnizor trimite firmei client o factură rectificativă de reducere, reprezentând reduceri comerciale (rabaturi, remize sau risturnuri), aferente livrărilor de mărfuri efectuate în cursul anului, astfel:

- Reduceri comerciale = 5.000.000 lei;
- TVA = 19 % = $\frac{5.000.000 \times 19}{100}$ = 950.000 lei.

Total factură rectificativă = 5.950.000 lei

Reflectarea în contabilitatea celor doi agenți economici a acestei operații se realizează astfel:

a) Reflectarea reducerii comerciale acordate, în contabilitatea furnizorului, se manifestă sub forma reducerii veniturilor din vânzarea mărfurilor:

Formula contabilă:

	%	=	411 – Clienți	5.950.000
5.000.000	707 – Venituri din vânzarea mărfurilor			
950.000	4427–TVAc			

b) Reflectarea în contabilitatea clientului a reducerii comerciale obținute, reprezentând o reducere a costului de achiziție:

Formula contabilă:

			%	
5.950.000	401 – Furnizori	=	371 – Mărfuri	5.000.000
			4426 – TVAd	950.000

B. Reflectarea în contabilitate a reducerilor financiare

Reducerile financiare sau sconturile de decontare se înregistrează astfel:

- În contabilitatea furnizorului care acordă scontul se înregistrează ca cheltuieli financiare;
- În contabilitatea clientului, beneficiar al scontului, se înregistrează ca venituri financiare.

EXEMPLU: Un agent economic furnizor livrează mărfuri pe credit în sumă de 5.000.000lei, cu decontare după 6 luni.

Clientul negociază ulterior cu furnizorul pentru a deconta mărfurile la 3 luni, cu condiția de a beneficia de un scont financiar din partea acestuia, reprezentând 2 % din factura inițială.

În aceste condiții, furnizorul va întocmi o factură rectificativă de reducere, cu scontul financiar de 2 %.

Rezultă:

- Preț de livrare = 5.000.000 lei;
- Scont financiar = 2 % = $\frac{5.000.000 \times 2}{100}$ = 100.000 lei;

- TVA aferent scontului = 19 % = $\frac{100.000 \times 19}{100}$ = 19.000 lei.

Total factură rectificativă de reducere = 100.000 + 19.000 = 119.000 lei

Reflectarea acestor operaţii în contabilitatea celor doi agenţi economici se realizează astfel:

1. Reflectarea operațiilor în contabilitatea furnizorului:

a) Reflectarea în contabilitate a vânzării mărfurilor (factura inițială):

- preţ de vânzare = 5.000.000 lei;
- TVAc = 19 % = $\frac{5.000.000 \times 19}{100}$ = 950.000 lei;

Total factură inițială = 5.950.000 lei

Formula contabilă:

			%	
5.950.000	411 – Clienți	=	707 – Venituri din vânzarea mărfurilor	5.000.000
			4427 – TVAc	950.000

b) Reflectarea în contabilitate a scontului de decontare (reducere financiară), acordat ulterior facturării (factura rectificativă):

- Scont de decontare = 100.000 lei;
- TVAc = 19 % = 19.000 lei.

Total factură rectificativă = 119.000 lei

Formula contabilă:

	%			
100.000	667 – Cheltuieli privind sconturile acordate	=	411 – Clienți	119.000
19.000	4427 – TVAc			

2. Reflectarea operațiilor în contabilitatea clientului:

a) Reflectarea în contabilitate a facturii inițiale a furnizorului (cumpărării mărfurilor):

- Preț de achiziție (cumpărare) = 5.000.000 lei;
- TVAd = 19 % = 950.000 lei.

Total factură furnizor = 5.950.000 lei

Formula contabilă:

	%			
5.000.000		371 – Mărfuri	= 401 – Furnizori	5.950.000
950.000		4426 – TVAd		

b) Reflectarea în contabilitate a scontului de decontare primit ulterior facturii (factura rectificativă):

- Scont primit = 100.000 lei;
- TVAd aferentă scontului = 19 % = 19.000 lei.

Total factură rectificativă = 119.000 lei

Formula contabilă:

119.000		401–Furnizori	= 767 – Venituri din sconturi obținute	100.000
			4426 – TVAd	19.000

Notă!

În cazul reducerilor financiare putem determina ***costul financiar*** suportat de furnizor, respectiv, ***randamentul financiar*** obținut de client, ca urmare a operației efectuate.

Relația de calcul pentru determinarea acestor indicatori este următoarea:

$$C_f / R_f = \frac{R_s \times 12}{L}$$

în care:

C_f - costul financiar al operației, suportat de furnizor;
R_f - randamentul financiar al operației, realizat de client;
R_s - rata scontului (procentul reducerii financiare);
12 - reprezintă numărul de luni ale anului financiar;
L - numărul de luni cu care s-a plătit anticipat.

În cazul exemplului prezentat, rezultă următoarea situaţie:

$$C_f / R_f = \frac{Rs \times 12}{L} = \frac{2\% \times 12 \text{ luni}}{3 \text{ luni}} = 8\%$$

Rezultă că prin acceptarea decontării anticipate şi acordarea scontului, furnizorul şi-a procurat fondurile la o rată anuală a dobânzii de 8 %, care reprezintă ***costul financiar al operaţiei***, iar clientul a plasat disponibilităţile de care dispune, la aceeaşi rată anuală a dobânzii, obţinând ***randamentul financiar*** cunoscut al operaţiei.

c) Alte situaţii privind reduceri înscrise în facturi rectificative:

Exemplul 1. În cursul lunii iulie, anul 2000, un furnizor livrează mărfuri unui client astfel:

- În data de 4 iulie / 2000 (Factura nr. 1):
  - preţ de livrare = 5.000.000 lei;
  - $TVAc = 19\% = \frac{5.000.000 \times 19}{100} = 950.000$ lei.

Total factura nr. 1 = 5.950.000 lei

- În data de 15 iulie / 2000 (Factura nr. 2):
  - preţ de livrare brut = 8.000.000 lei;
  - Rabat comercial = 5 % $= \frac{8.000.000 \times 5}{100} = 400.000$ lei.

Preţ de livrare net comercial = 8.000.000 – 400.000 = 7.600.000 lei;

– $TVAc = 19\% = \frac{7.600.000 \times 19}{100} = 1.444.000$ lei

Total factura nr. 1 = 7.600.000 + 1.444.000 = 9.044.000 lei

- Ulterior, la plata celei de-a doua facturi, furnizorul acordă o remiză comercială de 3% şi pentru factura nr. 1, respectiv:

- Remiză la Factura nr. 1 = 3 % $= \frac{5.000.000 \times 3}{100} = 150.000$ lei;

$$\text{- TVAc aferentă remizei acordate} = 19\,\% = \frac{150.000 \times 19}{100} = 28.500 \text{ lei}$$

Total reducere = 150.000 + 28.500 = 178.500 lei

Reflectarea în contabilitate a acestor operaţii presupune următoarele înregistrări:

1. Reflectarea operaţiilor în contabilitatea furnizorului:

a) Reflectarea în contabilitate a primei tranşe de vânzări (Factura nr. 1):

Formula contabilă:

5.950.000	411 – Clienţi	=	%	
			707 – Venituri din vânzarea mărfurilor	5.000.000
			4427 – TVAc	950.000

b) Reflectarea în contabilitate a celei de-a doua tranşe de vânzări: (Factura nr. 2)

Formula contabilă:

9.044.000	411 – Clienţi	=	%	
			707 – Venituri din vânzarea mărfurilor	7.600.000
			4427 – TVAc	1.444.000

c) Reflectarea în contabilitate a reducerii financiare acordate ulterior pentru Factura nr. 1:

Formula contabilă:

	%	=	411 – Clienţi	178.500
150.000	707 – Venituri din vânzarea mărfurilor			
28.500	4427 – TVAc			

2. Reflectarea operaţiilor în contabilitatea clientului (cumpărătorului):

a) Reflectarea în contabilitate a primei achiziţii de mărfuri (Factura nr. 1):

Formula contabilă:

	%	=	401 – Furnizori	5.950.000
5.000.000	371– Mărfuri			
950.000	4426 – TVAd			

b) Reflectarea în contabilitate a celei de-a doua achiziţii de mărfuri:
(Factura nr. 2):

Formula contabilă:

	%	=	401 – Furnizori	9.044.000
7.600.000	371– Mărfuri			
1.444.000	4426 – TVAd			

c) Reflectarea în contabilitate a reducerii financiare primite pentru Factura nr. 1, înscrisă în Factura nr. 2:

Formula contabilă:

178.500	401 – Furnizori	=	%	
			371 – Mărfuri	150.000
			4426 – TVAd	28.500

d) Rezultă că, în final, clientul va face următoarele plăți către furnizor:

- Preț de achiziție = (5.000.000 + 7.600.000) –150.000 = 12.450.000 lei;
- TVAd = (950.000 + 1.444.000) – 28.500 = 2.365.500 lei.

Total factură furnizor = 12.450.000 + 2.365.500 = 14.815.500 lei

- Formula contabilă care reflectă plata furnizorului:

Formula contabilă:

14.815.500	401–Furnizori	5121 – Conturi la bănci în lei	14.815.500

III. 4.7.2.9. Reflectarea în contabilitate a facturilor care comportă majorări de preț

În practica comercială sunt dese situațiile când facturile de vânzare – cumpărare de mărfuri comportă anumite majorări reprezentate de anumite cheltuieli de transport – aprovizionare – manipulare, care se adaugă cheltuielilor de achiziție.

Atunci când cheltuielile de transport-aprovizionare sunt suportate de furnizor, în marea majoritate a cazurilor ele se cumulează în prețul de achiziție şi se reflectă direct în conturile de stocuri achiziționate (ex. Contul ***371 – Mărfuri***), având corespondent în contul ***401 – Furnizori*** (care reflectă toate datoriile cumulate către furnizor).

În alte situații, mai ales în cazul suportării acestor cheltuieli de către client, acesta (clientul), poate folosi două variante de înregistrare contabilă:

- Cheltuielile de transport – aprovizionare se consemnează în debitul contului ***624 – Cheltuieli cu transportul de bunuri şi de personal***;
- Cheltuielile de transport – aprovizionare se pot consemna direct în debitul contului ***371 – Mărfuri*** (sau în debitul celorlalte conturi de stocuri, în funcție de caz).

Reflectarea cheltuielilor de transport – aprovizionare – manipulare în contabilitatea furnizorului se poate realiza astfel:

- În creditul contului ***708 – Venituri din activități diverse***, cu nivelul cheltuielilor de transport – aprovizionare facturate sau recuperate;
- În creditul contului ***624 – Cheltuieli cu transportul de bunuri şi de personal***, în situațiile când furnizorul recuperează, de regulă, cheltuielile de transport – aprovizionare pe parcurs extern, pe care le-a plătit.

EXEMPLU: Un agent economic furnizor de mărfuri livrează unui client două sortimente de mărfuri (A şi B), în următoarele condiții:

Sortimentul A:

- Preț de vânzare = 5.000.000 lei;
- Rabat comercial = 5 % = $\frac{5.000.000 \times 5}{100}$ = 250.000 lei.

Preț net comercial = 5.000.000 – 250.000 = 4.750.000 lei

- Remiză comercială = 3 % = $\frac{4.750.000 \times 3}{100}$ = 142.500 lei

Preț net comercial = 4.750.000 – 142.500 = 4.607.500 lei

- TVA = 19 % = $\frac{4.607.500 \times 19}{100}$ = 875.425 lei

---

Preț net = 4.607.500 + 875.425 = 5.482.925 lei

Sortimentul B:

- Preț de vânzare = 3.000.000 lei;
- Risturnă comercială = 4 % = $\frac{3.000.000 \times 4}{100}$ = 120.000 lei;

Preț net comercial = 3.000.000 – 120.000 = 2.880.000 lei

- TVAd = 19 % = $\frac{2.880.000 \times 19}{100}$ = 547.200 lei

---

Preț net = 2.880.000 + 547.200 = 3.427.200 lei

- Cheltuieli de transport – aprovizionare menționate în factură şi suportate de client = 1.000.000 lei.

Reflectarea acestor operații comerciale în contabilitatea celor doi agenți economici se realizează astfel:

1. Reflectarea operațiilor în contabilitatea furnizorului:

Există două variante de înregistrare a operațiilor:

VARIANTA I: Se poate aplica în situația când transportul este realizat de o firmă specializată, alta decât furnizorul.

În această situație, succesiunea înregistrărilor contabile este următoarea:

a) Reflectarea în contabilitatea furnizorului a cheltuielilor de transport – aprovizionare, facturate de firma de transport:

- Cheltuieli de transport – aprovizionare = 1.000.000 lei;
- TVAd = 19 % = $\frac{1.000.000 \times 19}{100}$ = 190.000 lei.

Total factură = 1.190.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	401 – Furnizori	1.190.000
1.000.000	624 – Cheltuieli cu transportul de bunuri şi de personal			
190.000	4426 - TVAd			

b) Reflectarea în contabilitate a facturării mărfurilor şi a cheltuielilor de transport – aprovizionare, efectuate în contul clientului:

- Preţ de vânzare net comercial (A + B) = 4.607.500 + 2.880.000 = 7.487.500 lei;
- TVAc (A + B) = 875.425 + 547.200 = 1.422.625 lei.

sau

- TVAc (A + B) = 19 % = $\frac{7.487.500 \times 19}{100}$ = 1.422.625 lei;
- Cheltuieli de transport – aprovizionare = 1.000.000 lei;
- TVAd aferentă cheltuielilor de transport – aprovizionare = 19 % = 190.000 lei.

Formula contabilă:

10.100.125	411 - Clienţi	=	%	
			707 – Venituri din vânzarea mărfurilor	7.487.500
			4427 - TVAc	1.422.625
			624 – Cheltuieli de transp – aprov.	1.000.000
			4426 – TVAd	190.000

<u>VARIANTA II:</u> Se aplică în situaţiile când transportul este asigurat de însuşi furnizorul, cheltuielile de transport – aprovizionare fiind facturate clientului:

- Preţ de vânzare net comercial (A + B) = 7.487.500 lei;
- Cheltuieli transport – aprov. = 1.000.000 lei;
- TVAc = 19 % = $\frac{(7.487.500 + 1.000.000) \times 19}{100}$ = 1.612.625 lei;

Formula contabilă:

10.100.125	411 - Clienţi	=	%		
			707 – Venituri din vânzarea mărfurilor		7.487.500
			708 – Venituri din activităţi diverse		1.000.000
			4427 - TVAc		1.612.625

2. Reflectarea operaţiilor în contabilitatea clientului se poate realiza, de asemenea, în două variante:

VARIANTA I: Presupune înregistrarea cheltuielilor de transport – aprovizionare, în contul de cheltuieli, după natura lor, respectiv:

- Preţ de achiziţie net comercial sortiment A = 4.607.500 lei;
- Preţ de achiziţie net comercial sortiment B = 2.880.000 lei;

Total A + B = 4.607.500 + 2.880.000 = 7.487.500 lei;

- $TVAd = 19\% = \frac{7.487.500 \times 19}{100} = 1.422.625$ lei;
- Cheltuieli de transport – aprov. = 1.000.000 lei;
- $TVAd = 19\% = \frac{1.000.000 \times 19}{100} = 190.000$ lei;
- Total TVAd (marfă + chelt. de transp. – aprov.) = 1.422.625 + 190.000 = 1.612.625 lei;

Formula contabilă:

	%	=	401 - Furnizori	10.100.125
7.487.500	371- Mărfuri			
1.000.000	624 – Chelt. cu transp. de bunuri şi de personal			
1.612.625	4426 - TVAd			

VARIANTA II: Presupune repartizarea cheltuielilor de transport – aprovizionare, pe fiecare categorie de mărfuri, în funcţie de prorata stabilită faţă de preţul net comercial, respectiv:

Sortimentul A:

$$Pcht_A = \frac{CH_t}{A+B} \times A$$

în care:

$Pcht_A$ - prorata sau ponderea cheltuielilor de transport la sortimentul A de mărfuri;

CH_t - cheltuielile de transport;

A + B - sortimentele de mărfuri A şi B, la preţul net comercial.

Rezultă:

$$Pcht_A = \frac{CH_t}{A+B} \times A = \frac{1.000.000}{4.607.500 + 2.880.000} \times 4.607.500 =$$

$$= \frac{1.000.000}{7.487.500} \times 4.607.500 = 615.359 \text{ lei.}$$

- Costul de achiziţie al sortimentului de marfă A = 4.607.500 + 615.359 = 5.222.859 lei.

Sortimentul B:

$$Pcht_B = \frac{CH_t}{A+B} \times B = \frac{1.000.000}{4.607.500 + 2.880.000} \times 2.880.000 =$$

$$= \frac{1.000.000}{7.487.500} \times 2.880.000 = 384.641 \text{ lei}$$

- Costul de achiziţie al sortimentului de marfă B = 2.880.000 + 384.641 = 3.264.641 lei

Rezultă:

- Cost total de achiziţie sortiment A = 5.222.859 lei;
- Cost total de achiziţie sortiment B = 3.264.641 lei.

Total preţ de achiziţie = 8.487.500 lei

- TVAd = 19 % = $\frac{8.487.500 \times 19}{100}$ = 1:612.625 lei

Total factură furnizor = 8.487.500 + 1.612.625 = 10.100.125 lei

Formula contabilă:

	%	=	401 - Furnizori	10.100.125
8.487.500	371- Mărfuri			
1.612.625	4426 - TVAd			

- Reflectarea în contabilitate a plății furnizorului:

Formula contabilă:

10.100.125	401 - Furnizori	=	5121 – Conturi la bănci în lei	10.100.125

III. 4.7.3. Reflectarea în contabilitate a operațiilor comerciale privind mărfurile, prin utilizarea metodei inventarului intermitent

După cum s-a putut observa şi în cazul celorlalte categorii de stocuri, în cazul folosirii ***metodei inventarului intermitent***, contul ***371 – Mărfuri***, se foloseşte numai la începutul şi sfârşitul perioadei de gestiune.

În cursul perioadei de gestiune, achizițiile (intrările) de mărfuri se înregistrează direct în debitul contului de cheltuieli ***607 – Cheltuieli privind mărfurile***, la costurile de achiziție.

EXEMPLE:

Exemplul 1. Un agent economic care foloseşte ca metodă de înregistrare contabilă, ***metoda inventarului intermitent*** realizează în cursul perioadei de gestiune următoarele operațiuni:

- Aprovizionări cu mărfuri la preț de facturare = 5.000.000 lei;
- Cheltuieli de transport – aprovizionare = 300.000 lei;
- Vânzări de mărfuri în cursul perioadei = 2.000.000 lei.

Reflectarea în contabilitate a acestor operații presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a intrării mărfurilor în gestiunea firmei:

- Preț de achiziție = 5.000.000 lei
- Cheltuieli de transport – aprov. (suportate de furnizori) = 300.000 lei

Total factură furnizor fără TVA = 5.300.000 lei

- TVAd = 19 % = $\frac{5.300.000 \times 19}{100}$ = 1.007.000 lei

Total factură furnizor = 5.300.000 + 1.007.000 = 6.307.000 lei

Atenție ! Aşa cum s-a făcut precizarea, în cazul folosirii metodei inventarului intermitent, aprovizionarea cu mărfuri în cursul perioadei de gestiune ***nu se înregistrează*** în contul ***371 – Mărfuri***, ci direct în contul ***607 – Cheltuieli privind mărfurile.***

Formula contabilă:

	%	=	401 - Furnizori	6.307.000
5.300.000	607 – Cheltuieli privind mărfurile			
1.007.000	4426 - TVAd			

b) Reflectarea în contabilitate a plății furnizorului:

Formula contabilă:

6.307.000	401 - Furnizori	=	5121 - Conturi la bănci în lei	6.307.000

c) Reflectarea în contabilitate a vânzărilor de mărfuri în cursul perioadei de gestiune:

- Vânzări de mărfuri = 2.000.000 lei
- TVAc = 19 % = $\frac{2.000.000 \times 19}{100}$ = 380.000 lei

Total factură de vânzare = 2.380.000 lei

Atenţie ! În cazul utilizării metodei inventarului intermitent, pentru vânzările de mărfuri din cursul perioadei de gestiune nu se procedează la scăderea din gestiune a mărfurilor vândute (destocarea), deoarece mărfurile nu sunt înregistrate în contul ***371 – Mărfuri.***

Formula contabilă:

				%	
2.380.000	411 - Clienţi	=	707 - Venituri din vânzarea mărfurilor		2.000.000
			4427 – TVAc		380.000

d) Reflectarea în contabilitate a încasării clienţilor:

Formula contabilă:

2.380.000	5121 – Conturi la bănci în lei	=	411 - Clienţi	2.380.000

e) Reflectarea în contabilitate, la sfârşitul perioadei de gestiune, a stocului final de mărfuri existent în gestiune, stabilit prin inventariere faptică:

Atenţie ! Stocul final de mărfuri, determinat prin inventariere, la sfârşitul perioadei de gestiune (lunii calendaristice) se înregistrează în debitul contului ***371 – Mărfuri,*** prin creditarea în regim de corespondenţă a contului ***607 – Cheltuieli privind mărfurile.***

După cum s-a mai făcut precizarea, teoretic, stocul final se determină după formula balanţieră:

$$S_f = S_i + I - E$$

în care:

S_f - stocul final de mărfuri (la sfârşitul lunii);
S_i - stocul iniţial de mărfuri (la începutul lunii);
I - intrările de mărfuri în cursul perioadei de gestiune;
E - ieşirile de mărfuri (prin vânzare sau alte forme) în cursul perioadei de gestiune.

Rezultă:

$$S_f = S_i + I - E = 0 + 5.300.000 - 2.000.000 = 3.300.000 \text{ lei}$$

Dacă inventarierea faptică corespunde cu cea scriptică, determinată prin formulă, se face următoarea înregistrare contabilă:

Formula contabilă:

3.300.000	371 - Mărfuri	=	607 - Cheltuieli privind mărfurile	3.300.000

f) Reflectarea în contabilitate, la începutul următoarei perioade de gestiune (în prima zi a lunii următoare), a transformării ***stocului final din luna precedentă*** în stoc inițial pentru noua perioadă de gestiune, acesta fiind preluat ca şi o cheltuială, procedându-se la destocarea mărfurilor.

Formula contabilă:

3.300.000	607 - Cheltuieli privind mărfurile	=	371 - Mărfuri	3.300.000

Notă ! Pentru a nu se afecta rulajul contului ***607 – Cheltuieli privind mărfurile***, reflectarea în contabilitate a stocului final de mărfuri, determinat prin inventariere, la sfârşitul perioadei de gestiune, se poate înregistra cu sumele ***în roşu (sau în chenar)***, iar la începutul următoarei perioade de gestiune, când stocul final al lunii precedente devine stoc inițial, fiind preluat pe cheltuieli, se face aceeaşi formulă contabilă, reflectând totodată destocarea mărfurilor, cu sumele ***în negru***, respectiv:

- Reflectarea în contabilitate a stocului final, stabilit prin inventariere, cu sumele ***în roşu***:

Formula contabilă:

3.300.000	607 - Cheltuieli privind mărfurile	=	371 - Mărfuri	3.300.000

- Reflectarea în contabilitate a destocării mărfurilor, la începutul noii perioade de gestiune, cu sumele trecute ***în negru***:

Formula contabilă:

3.300.000	607 - Cheltuieli privind mărfurile	=	371 - Mărfuri	3.300.000

III. 4.7.4. Contabilitatea mărfurilor în comerţul exterior

Comerţul exterior cuprinde ansamblul operaţiilor comerciale şi de cooperare economică şi tehnico - ştiinţifică internaţională, inclusiv transferul internaţional de tehnologie, privind drepturile de proprietate industrială şi intelectuală.

În prezenta lucrare vom trata doar contabilitatea schimburilor comerciale cu străinătatea, care îmbracă îndeosebi forma exportului şi importului de mărfuri şi servicii.

III. 4.7.4.1. Contabilitatea exporturilor de mărfuri

Exportul de mărfuri cuprinde, în general, mărfurile din producţia internă livrate pe baze comerciale altor ţări, precum şi reexportul mărfurilor de provenienţă străină, inclusiv serviciile aferente acestor activităţi.

Modalităţile principale de export pe care le folosesc firmele de comerţ exterior sunt:

- Exportul de mărfuri în comision;
- Exportul de mărfuri pe cont propriu.

Exportul de mărfuri în comision presupune că firma de comerţ exterior acţionează pe piaţa externă, în calitate de ***comisionar*** al agenţilor economici producători de mărfuri pentru export, beneficiind pentru această activitate de un venit sub formă de ***comision***.

Exportul de mărfuri pe cont propriu presupune că firma de comerţ exterior să acţioneze pe piaţa externă pe cont propriu, în acest sens ea cumpărând mai întâi mărfurile de la unităţile producătoare, iar apoi le comercializează pe piaţa externă, realizând un venit sub forma diferenţei nete dintre ***preţul intern de cumpărare*** şi ***preţul extern de vânzare***.

Desfăşurarea activităţii de export de mărfuri se bazează pe existenţa a două categorii de contracte pe care firma de comerţ exterior le încheie cu partenerii interni şi externi, respectiv:

- ***Cu furnizorii interni*** se încheie:
  - contracte economice de export pe bază de comision;
  - contracte economice de export pe cont propriu.

Ambele tipuri de contracte se încheie cu unităţile producătoare de mărfuri pentru export în funcţie de caz.

- ***Cu clienţii externi*** se încheie:
  - contracte comerciale de vânzare internaţională.

De asemenea, în vederea derulării în bune condiţii a exportului de mărfuri, firmele de comerţ exterior încheie o serie de contracte cu firme specializate care execută expedierea mărfurilor în trafic internaţional rutier, feroviar, naval, aerian sau combinat, precum şi cu firme specializate în activităţi de asigurare a mărfurilor, întocmirea formalităţilor vamale,

navlosire, agenturare, aprovizionare nave etc., ca firme specializate în prestarea de servicii pentru export.

Principalele forme de decontare internaţională, utilizate în legătură cu încasarea contravalorii mărfurilor exportate, sunt:

- Decontarea prin incasso documentar;
- Decontarea prin acreditiv documentar;
- Decontarea prin efecte de comerţ.

Decontarea prin incasso documentar constă în încasarea de către firma de comerţ exterior exportatoare a contravalorii mărfurilor exportate, pe baza documentelor de livrare la export depuse la o bancă agreată şi acceptate la plată de către importator.

Decontarea prin acreditiv documentar presupune, de regulă, obţinerea de către clientul extern a unui credit bancar şi transferarea sumei corespunzătoare de către banca din străinătate la o bancă agreată de exportator, la dispoziţia acestuia, care o poate încasa în momentul livrării mărfurilor şi a depunerii documentelor de livrare la bancă.

Decontarea prin efecte de comerţ presupune că în decontarea mărfurilor se utilizează ca instrumente de plată ***efecte de comerţ***, respectiv, titluri negociabile care reprezintă creanţe decontabile la vedere sau la termen, în beneficiul persoanelor care le posedă, cum ar fi: ***Cambia (trata), Biletul la ordin şi Cecul***.

- **Cambia sau trata** reprezintă un înscris financiar, prin care firma exportatoare (creditorul), numit **trăgător**, dă ordin unei alte persoane (importatorul), numită **tras**, să plătească o sumă determinată, la vedere sau la o anumită dată, unei terţe persoane, numită ***beneficiar***, care poate fi însuşi trăgătorul (exportatorul).

În cadrul relaţiilor financiare şi comerciale internaţionale, ***cambia***, ca ***titlu de valoare negociabil***, îndeplineşte următoarele funcţii:

  - instrument de încasare (prin intermediul ordinului de încasare);
  - instrument de plată (prin intermediul operaţiunilor de andosare);
  - instrument de credit (prin intermediul operaţiunilor de scontare).

- **Biletul la ordin** reprezintă un înscris financiar, prin care o persoană numită ***subscriptor*** (debitorul sau importatorul) se angajează să verse, la o anumită dată, o sumă determinată, unei alte persoane, numită beneficiar (exportatorul).

> **Atenţie !** După cum se poate observa, în cazul folosirii ***Cambiei sau tratei***, iniţiativa efectuării plăţii o are creditorul (exportatorul), iar în cazul ***Biletului la ordin***, iniţiativa plăţii o are debitorul (importatorul).

- **Cecul** reprezintă un înscris financiar, prin care o persoană debitoare (importatorul) dă ordin unei bănci agreate să plătească o anumită sumă de bani persoanei creditoare (exportatorul).

III. 4.7.4.1.1. Condiţiile de livrare a mărfurilor la export

Condiţiile de livrare sau ***Condiţiile de franco*** precizează locul de trecere efectivă a mărfurilor din patrimoniul firmei exportatoare (furnizorului), în patrimoniul firmei importatoare (client).

Conform uzanţelor internaţionale, acest loc poate fi un punct vamal de frontieră, portuar, terestru sau aeroportuar, faţă de care partenerii contractuali au fiecare dintre ei anumite obligaţii privind:

- Programarea mijloacelor de transport necesare;
- Suportarea cheltuielilor de circulaţie pe timpul transportului;
- Suportarea riscurilor pe timpul transportului etc.

Pe plan internaţional, condiţiile de livrare sunt reglementate sub forma unui set de reguli şi uzanţe, cunoscute sub numele de ***Regulile INCOTERMS*** (Internatinal comercial Terms), care prevăd condiţii de livrare standardizate (vezi vol. I – Curs complet de contabilitate şi fiscalitate), în care sunt cuprinse limitele minime şi maxime de cheltuieli care se suportă de către vânzător.

Cele mai utilizate condiţii de livrare a mărfurilor la export sunt:

- ***Condiţia de livrare FOB (free on board)***, respectiv, ***„Franco la bord“***.

De exemplu, în cazul transportului pe apă condiţia de livrare FOB (free on board of the ship), respectiv „Franco bordul navei“, presupune că mărfurile supuse transportului pe apă să treacă din patrimoniul firmei exportatoare în patrimoniul firmei importatoare, la punctul vamal de frontieră maritimă sau fluvială română.

Conform clauzei FOB, ***firma exportatoare*** are obligaţia de a livra mărfurile potrivit contractului de vânzare internaţională, la bordul navei indicate de importator, la data şi în termenul convenit şi să comunice totodată importatorului că mărfurile au fost livrate la bordul navei specificate în contract.

De asemenea, conform acestei clauze de livrare, firma exportatoare suportă toate riscurile şi cheltuielile de circulaţie pentru mărfurile supuse exportului, până în momentul în care ele trec balustrada navei în portul românesc de încărcare, schimbând totodată şi patrimoniul exportatorului cu cel al importatorului.

În cazul importatorului, condiţia de livrare FOB stipulează că importatorul trebuie să navlosească ori să rezerve spaţiul necesar pe o navă de transport, pe cheltuială proprie, şi să comunice din timp exportatorului anumite date, cum ar fi:

- denumirea navei;
- data la care se va face încărcarea;
- data la care marfa urmează să fie livrată pentru încărcare;
- alte date care pot contribui la buna derulare a tranzacţiei.

Trebuie precizat, totodată, că importatorul suportă toate cheltuielile şi riscurile mărfurilor, din momentul în care ele au fost încărcate la bordul navei şi până la destinaţia stabilită prin contract.

- ***Condiţia de livrare CIF (Cost, insurance, freight)***, respectiv, ***„Preţul mărfii asigurarea şi navlul***“, care poate fi considerată o condiţie ***„Franco frontiera ţării***

importatorului" presupune că mărfurile trec efectiv din patrimoniul firmei exportatoare în patrimoniul firmei importatoare, la punctul vamal de frontieră din portul de destinație.

Conform acestei clauze de livrare, exportatorul are obligația ca, potrivit contractului de vânzare internațională, să angajeze, pe propria sa cheltuială, o navă de transport de tip curent, plătind navlul (costul transportului pe apă al mărfurilor până la portul de destinație), precum și cheltuielile de încărcare în portul românesc și, respectiv, cheltuielile de asigurare a mărfurilor pe timpul transportului.

La rândul său, ***importatorul*** preia marfa în portul de destinație și suportă, cu excepția navlului și a asigurării maritime, toate celelalte cheltuieli pe parcurs maritim și de descărcare.

- ***Condiția de livrare CAF (Cost and freight)*** reprezintă acea condiție de livrare, potrivit căreia exportatorul, conform contractului de vânzare internațională, suportă doar prețul mărfii și navlul, mai puțin cheltuielile de asigurare pe timpul transportului mărfurilor până în portul de destinație, care cad în sarcina importatorului.
- ***Condiția de livrare FOT-FOR (free on truck-free on road)***, respectiv, ***„Franco vagon sau camion***", care potrivit contractului de vânzare internațională, presupune obligația firmei exportatoare de a comanda din timp vagonul sau camionul de tipul și dimensiunile corespunzătoare, de a încărca mărfurile pe propria sa cheltuială, la data și în termenul convenit, precum și de a suporta toate cheltuielile până în momentul predării vagonului sau camionului în custodia cărăușului (societăți specializate de transport feroviar sau auto), înștiințând totodată importatorul asupra acțiunilor întreprinse în acest sens.

În ceea ce-l privește pe ***importator***, acesta are obligația să dea instrucțiuni din timp exportatorului, cu privire la expedierea mărfurilor, să preia aceste mărfuri din momentul în care ele au fost predate în custodia cărăușului, moment în care mărfurile intră de drept în patrimoniul său și suportă, totodată, toate cheltuielile și riscurile pe timpul transportului până la destinație.

- ***Condiția de livrare FFTR (Franco frontiera terestră română)*** – condiție de livrare cunoscută și sub numele de ***„Franco vagon sau camion frontiera română***", care presupune că firma exportatoare suportă cheltuielile și riscurile mărfii, până la punctul vamal de frontieră română, unde mărfurile sunt preluate de către importator, care suportă în continuare toate cheltuielile și riscurile mărfii până la destinație, punctul vamal de frontieră română constituind de fapt și locul de trecere a mărfurilor din patrimoniul firmei exportatoare, în patrimoniul firmei importatoare.

Notă! În cazul transporturilor aeriene se folosește, de regulă, condiția de livrare ***„Franco locul de predare a mărfii la compania de transport aerian***", iar în cazul expedițiilor poștale, condiția de livrare este ***„Franco – destinatar***", acestea fiind locurile până la care firmele exportatoare suportă cheltuielile și riscurile mărfii, acestea trecând, totodată, din patrimoniul firmei exportatoare, în patrimoniul firmei importatoare.

III. 4.7.4.1.2. Evaluarea mărfurilor la export

Mărfurile destinate exportului se evaluează şi se exprimă valoric, utilizând două categorii de preţuri, respectiv:

- Preţurile interne privind exportul de mărfuri;
- Preţurile externe privind exportul de mărfuri.

III. 4.7.4.1.2.1. Preţurile interne privind exportul de mărfuri

Preţurile interne reflectă cheltuielile de muncă socială naţională încorporate în mărfurile destinate exportului, care se măsoară (evaluează) în monedă naţională, respectiv în lei.

Preţurile interne privind exportul de mărfuri se pot prezenta sub următoarele forme:

- preţ intern de decontare;
- preţ intern de cumpărare;
- preţ intern complet de export.

- ***Preţul intern de decontare*** reflectă nivelul de preţ exprimat în lei, la care firma exportatoare face decontarea prin bancă faţă de furnizorii interni, pentru mărfurile livrate sub forma ***exportului în comision***.

Preţul intern de decontare se formează, de regulă, din preţul extern de vânzare, corespunzător condiţiei de livrare FOB (FFTR), cu exprimarea în valută şi transformarea în lei, conform cursului valutar din data efectuării operaţiilor, din care se scade comisionul firmei exportatoare.

- ***Preţul intern de cumpărare*** reflectă nivelul de preţ exprimat în lei, la care firma de comerţ exterior achită prin bancă furnizorilor interni contravaloarea mărfurilor achiziţionate de la aceştia, în vederea realizării ***exportului pe cont propriu***.

De regulă, preţul intern de cumpărare se negociază de firma exportatoare cu furnizorii interni de mărfuri, având la bază nivelurile preţurilor externe de pe piaţa internaţională din momentul cumpărării, corespunzătoare condiţiilor de livrare FOB (FFTR) şi transformate în lei, la cursul valutar existent.

- ***Preţul intern complet de export*** reflectă totalitatea cheltuielilor efectuate în ţară pentru producerea şi desfacerea unui anumit bun economic (marfă) destinat exportului.

Acest preţ se formează în sfera producţiei de mărfuri pentru export şi cuprinde în principiu următoarele elemente:

- preţurile de vânzare ale furnizorilor interni;
- cheltuieli speciale de producţie pentru export;
- cheltuieli speciale de ambalaj pentru export;
- cheltuieli de circulaţie până la frontiera română;
- alte cheltuieli legate de exportul de mărfuri.

Literatura de specialitate grupează preţurile complete de export în patru niveluri (categorii), respectiv:

- **Preţuri interne complete de export – NIVELUL I**:

$$PICE_I = PVFI$$

PICE - preț intern complet de export;
PVFI - prețul de vânzare al furnizorilor interni.

Atenție ! În formule nu am introdus TVA, deoarece, în conformitate cu O.U.G. nr. 17 / 1999, pentru mărfurile livrate la export, se aplică cota zero de TVA.

Prețurile de vânzare ale furnizorilor interni se pot prezenta, fie sub forma unor ***prețuri de producție***, sau sub forma unor ***prețuri de livrare***.

- **Prețuri interne complete de export – NIVELUL II:**

$$PICE_{II} = PICE_{nivel\ I} + CH_{spe}$$

în care:
PICE - preț intern complet de export;
CH_{spe} - cheltuieli speciale de producție pentru export.

Cheltuielile speciale de producție pentru export reprezintă, de regulă, anumite îmbunătățiri sau completări aduse produsului, peste standardele interne de producție, conform cerinței importatorului, sau încadrării în anumite standarde internaționale.

- **Prețuri interne complete de export – NIVELUL III:**

$$PICE_{III} = PICE_{nivel\ II} + CH_{sae}$$

în care:
PICE - preț intern complet de export
CH_{sae} - cheltuieli speciale de ambalaj pentru export

Cheltuielile speciale de ambalaj pentru export reprezintă cheltuieli care apar în situațiile când importatorul solicită ambalaje speciale, care nu sunt incluse în prețurile de producție sau de livrare, costul acestor ambalaje speciale reflectându-se în prețul intern de cumpărare, la nivelul cheltuielilor efective pe care le presupun.

- **Prețuri interne complete de export – NIVELUL IV:**

$$PICE_{IV} = PICE_{III} + CH_{cfr}$$

în care:
PICE - preț intern complet de export;
CH_{cfr} - cheltuieli de circulație până la frontiera română.

Cheltuielile de circulaţie până la frontiera română reflectă acele cheltuieli pe care le presupune procesul mişcării mărfurilor de la furnizorii interni până la frontiera română sau ajung la bordul navei, în portul românesc de încărcare (cheltuieli de circulaţie pe parcurs intern).

Cunoscând preţul intern complet de export, ***exprimat în lei***, se pot determina cele patru categorii de ***preţuri complete de export*** (CPE), în baza următoarelor relaţii de calcul:

- $$PCE_I = \frac{V_{PVFI}}{Q_e}$$

în care:

PCE_I - preţul complet de export NIVEL I;
V_{PVFI} - valoarea mărfii exportate la preţul de vânzare al furnizorului intern;
Q_e - cantitatea de marfă livrată la export.

- $$PCE_{II} = \frac{V_{PVFI} + CH_{spe}}{Q_e}$$

în care:

PCE_{II} - preţul complet de export NIVEL II;
V_{PVFI} - valoarea mărfii exportate la preţul de vânzare al furnizorului intern;
CH_{spe} - cheltuieli speciale de producţie pentru export;
Q_e - cantitatea de marfă livrată la export.

- $$PCE_{III} = \frac{V_{PVFI} + CH_{spe} + CH\ sae}{Q_e}$$

în care:

PCE_{III} - preţul complet de export NIVEL III;
V_{PVFI} - valoarea mărfii exportate la preţul de vânzare al furnizorului intern;
CH_{spe} - cheltuieli speciale de producţie pentru export;
CH_{sae} - cheltuieli speciale de ambalaj pentru export;
Q_e - cantitatea de marfă livrată la export.

$$PCE_{IV} = \frac{V_{PVFI} + CH_{spe} + CH_{sae} + CH_{cfr}}{Q_e}$$

în care:

PCE_{IV} - preţul complet de export NIVEL IV;
V_{PVFI} - valoarea mărfii exportate la preţul de vânzare al furnizorului intern;
CH_{spe} - cheltuieli speciale de producţie pentru export;
CH_{sae} - cheltuieli speciale de ambalaj pentru export;
CH_{cfr} - cheltuieli de circulaţie până la frontiera română;
Q_e - cantitatea de marfă livrată la export.

Sintetizând cele prezentate şi considerând că cele patru niveluri ale preţului intern complet de export nu sunt exhaustive, în sensul că se pot adăuga şi alte cheltuieli speciale în funcţie de parametrii contractuali stabiliţi şi implicit putem avea şi alte niveluri ale preţului intern complet de export, relaţia generală de calcul al preţului intern complet de export este următoarea:

$$PCE_n = \frac{\sum_{i=1}^{1...n} PICE}{Q_e}$$

în care:

PCE_n - preţul complet de export;
PICE - preţul intern complet de export, respectiv suma costurilor interne aferente producerii şi vânzării la export al unei mărfi;
Q_e - cantitatea de marfă livrată la export.

Atunci când se cunoaşte preţul intern complet de export (exprimat în lei), indiferent de nivelul lui de formare, şi cantitatea de marfă livrată la export, se poate determina un alt indicator important, respectiv ***„valoarea internă de export"***, pentru fiecare lot de marfă exportat, respectiv:

$$V_{ie} = PCE \times Q_e$$

în care:

V_{ie} - valoarea internă de export;
PCE - preţul complet de export, exprimat în lei;
Q_e - cantitatea de marfă livrată la export.

EXEMPLU: Se livrează la export 500 de unităţi dintr-un produs, având următoarea structură a valorii interne de export în lei:

- cantitatea livrată la export (Q_e) = 500 u;
- valoarea mărfii exportate la preţul de vânzare al furnizorului intern (V_{PVFI}) = 500 u x 100.000 lei/u = 50.000.000 lei;
- cheltuieli speciale de producţie pentru export (CH_{spe}) = 6.000.000 lei;
- cheltuieli speciale de ambalaj pentru export (CH_{sae}) = 3.000.000 lei;
- cheltuieli de circulaţie până la frontiera română (CH_{cfr}) = 1.000.000 lei.

Cunoscând datele prezentate se pot face următoarele determinări:

a) Determinarea ***preţului complet de export***, exprimat în lei:

$$PCE = \frac{\sum_{i=1}^{4} PICE}{Q_e} = \frac{V_{PVFI} + CH_{spe} + CH_{cae} + CH_{cfr}}{Q_e} =$$

$$= \frac{50.000.000 + 6.00.000 + 3.000.000 + 1.000.000}{500} = \frac{70.000.000}{500\ u}$$

$$= 140.000 \text{ lei/u}$$

b) Determinarea ***valorii interne de export***, exprimată în lei:

$$V_{ie} = PCE \times Q_e = 140.000 \text{ lei/u} \times 500 \text{ u} = 70.000.000 \text{ lei}$$

Atenţie ! Pentru înţelegerea problematicii prezentate am folosit o manieră analitico – didactică, în realitate într-o economie de piaţă toate cheltuielile speciale ale furnizorului fiind înglobate în preţul de livrare al produselor, cu excepţia cheltuielilor de transport, care pot fi contabilizate separat (dacă este cazul).

III. 4.7.4.1.2.2. Preţurile externe privind exportul de mărfuri

Preţurile externe reprezintă preţurile de vânzare pentru mărfurile care se exportă, fiind stabilite în baza negocierilor cu partenerii externi, în funcţie de tendinţele conjuncturale de pe piaţa externă şi de alţi factori de influenţă de pe piaţa internaţională, fiind ***exprimate în valută***.

Într-o altă ordine de idei, ***preţul extern de vânzare*** reprezintă nivelul de preţ exprimat în valută, la care firmele exportatoare contractează, livrează şi încasează contravaloarea mărfurilor.

Preţurile externe variază ca mărime, în funcţie de anumiţi factori, cum ar fi:

- condiţiile de livrare a mărfurilor la export;
- modalităţile de plată folosite;
- alte clauze prevăzute în contractele comerciale de vânzare internaţională.

În România şi, în general, pe plan internaţional, ca ***preţ de referinţă,*** la al cărui nivel se aduc toate celelalte preţuri externe de vânzare, este ***preţul extern de vânzare FOB***, corespondent al acestuia în cazul transportului terestru fiind ***preţul extern de vânzare FFTR*** (Franco frontieră terestră română) sau ***FFR*** (Franco frontieră română).

După cum s-a precizat în cadrul condiţiilor de livrare, în situaţia când exportul mărfurilor se realizează în condiţia de livrare ***CAF (cost and freight)***, cu plata la vedere sau imediată, la preţul FOB se ***adaugă cheltuielile de transport pe parcurs extern***, respectiv ***navlul***, atunci când transportul se face exclusiv pe apă.

> ***Atenţie!*** ***Plata la vedere*** a contravalorii mărfurilor exportate are loc în cadrul unor termene diferenţiate pe zone geografice ale lumii, care nu depăşesc limita superioară de 90 de zile.

Atunci când se utilizează ***condiţia de livrare CIF*** (cost, insurance, freight), cu plata la vedere sau imediată, preţul extern de vânzare va cuprinde pe lângă preţul FOB, atât cheltuielile de transport pe parcurs extern sau navlul, cât şi cheltuielile de asigurare a mărfurilor pe timpul transportului pe parcurs extern.

În situaţiile când exportul mărfurilor nu se realizează cu plata la vedere, ci pe ***credit comercial***, la stabilirea preţurilor externe de vânzare se are în vedere şi ***dobânda externă***, aferentă creditului respectiv.

Sintetizând cele prezentate, elementele principale care contribuie la formarea preţurilor externe de vânzare, în funcţie de modalităţile de export ale mărfurilor, sunt următoarele:

- Preţ standard = Preţ FOB sau FFR + (D_v)
- Preţ FOB (FFR) + CH_{tv} = preţ CAF + (D_v)
- Preţ CAF + CH_{av} = Preţ CIF + (D_v)

> ***Notă !*** Atunci când exportul de mărfuri nu se face cu plata la vedere sau imediată, îmbrăcând forma exportului pe credit, la toate preţurile prezentate se adaugă dobânda externă în valută (D_v).

în care:

CH_{tv} - cheltuieli de transport pe parcurs extern, exprimate în valută;
Ch_{av} - cheltuielile de asigurare pe parcurs extern, exprimate în valută.

După cum se poate observa, pentru a stabili o logică în formarea preţurilor externe, am stabilit că preţul extern standard este ***preţul FOB sau FFR (franco frontieră română)*** şi în consecinţă toate preţurile externe de vânzare în valută, cuprinse în contractele de vânzare internaţională, trebuie aduse la un numitor comun de raportare, respectiv preţul de vânzare FOB (FFR) în valută, numit şi ***preţ extern FOB net în valută (FOB_{NV})***.

În funcţie de condiţiile de livrare practicate de firmele exportatoare, ajungerea la numitorul comun de preţ extern FOB net în valută (FOB_{NV}) se realizează în baza următoarelor relaţii de calcul:

1. Preţul extern FOB net în valută, în condiţiile preţului extern de vânzare FOB:

- ***Export direct şi cu plata la vedere sau imediată:***

$$FOB_{NV} = PV_{FOB}$$

în care:

FOB_{NV} - preţ extern FOB net în valută;
PV_{FOB} - preţ extern de vânzare în condiţia de livrare FOB.

- ***Export direct cu plata pe credit:***

$$FOB_{NV} = PV_{FOB} - D_v$$

în care:

FOB_{NV} - preţ extern FOB net în valută;
PV_{FOB} - preţ extern de vânzare în condiţia de livrare FOB;
D_v - dobânda externă exprimată în valută.

- ***Export pe bază de intermediere, cu plata la vedere sau imediată:***

$$FOB_{NV} = PV_{FOB} - Cv$$

în care:

FOB_{NV} - preţ extern FOB net în valută;
PV_{FOB} - preţ extern de vânzare în condiţia de livrare FOB;
C_v - comisionul de reprezentare în străinătate exprimat în valută.

- ***Export pe bază de intermediere, cu plata pe credit:***

$$FOB_{NV} = PV_{FOB} - (D_v + C_v)$$

în care:

FOB_{NV} - preţ extern FOB net în valută;
PV_{FOB} - preţ extern de vânzare în condiţia de livrare FOB;
D_v - dobânda externă exprimată în valută;
C_v - comisionul de reprezentare în străinătate exprimat în valută.

2. Preţul extern FOB net în valută, în condiţiile preţului extern de vânzare CAF:

- ***Export direct cu plata la vedere sau imediată:***

$$FOB_{NV} = PV_{CAF} - CH_{tv}$$

în care:

FOB_{NV} - preț extern FOB net în valută;
PV_{CAF} - preț extern de vânzare în condițiile de livrare CAF;
CH_{tv} - cheltuielile de transport pe parcurs extern exprimat în valută.

- ***Export direct cu plata pe credit:***

$$FOB_{NV} = PV_{CAF} - (CH_{tv} + D_v)$$

în care:

FOB_{NV} - preț extern FOB net în valută;
PV_{CAF} - preț extern de vânzare în condițiile de livrare CAF;
CH_{tv} - cheltuielile de transport pe parcurs extern exprimat în valută;
D_v - dobânda externă exprimată în valută.

- ***Export pe bază de intermediere, cu plata la vedere sau imediată:***

$$FOB_{NV} = PV_{CAF} - (CH_{tv} + C_v)$$

în care:

FOB_{NV} - preț extern FOB net în valută;
PV_{CAF} - preț extern de vânzare în condițiile de livrare CAF;
CH_{tv} - cheltuielile de transport pe parcurs extern exprimat în valută;
C_v - comisionul de reprezentare în străinătate exprimat în valută.

- ***Export pe bază de intermediere, cu plata pe credit:***

$$OB_{NV} = PV_{CAF} - (CH_{tv} + C_v + D_v)$$

în care:

FOB_{NV} - preț extern FOB net în valută;
PV_{CAF} - preț extern de vânzare în condițiile de livrare CAF;
CH_{tv} - cheltuielile de transport pe parcurs extern exprimate în valută;
C_v - comisionul de reprezentare în străinătate exprimat în valută;
D_v - dobânda externă exprimată în valută.

3. Prețul extern FOB net în valută, în condițiile prețului extern de vânzare CIF:

- ***Export direct cu plata la vedere sau imediată:***

$$FOB_{NV} = PV_{CIF} - (CH_{tv} + CH_{av})$$

în care:

FOB_{NV} - preț extern FOB net în valută;
PV_{CIF} - preț extern de vânzare corespunzător în condițiile de livrare CIF;
CH_{tv} - cheltuielile de transport pe parcurs extern, exprimate în valută;
CH_{av} - cheltuielile de asigurare a mărfurilor pe timpul transportului, exprimate în valută.

- ***Export direct cu plata pe credit:***

$$FOB_{NV} = PV_{CIF} - (CH_{tv} + CH_{av} + D_v)$$

în care:

FOB_{NV} - preț extern FOB net în valută;
PV_{CIF} - preț extern de vânzare în condițiile de livrare CIF;
CH_{tv} - cheltuielile de transport pe parcurs extern, exprimate în valută;
CH_{av} - cheltuielile de asigurare a mărfurilor pe timpul transportului, exprimate în valută;
D_v - dobânda externă, exprimată în valută.

- ***Export pe bază de intermediere, cu plata la vedere sau imediată:***

$$FOB_{NV} = PV_{CIF} - (CH_{tv} + CH_{av} + C_v)$$

în care:

FOB_{NV} - preț extern FOB net în valută;
PV_{CIF} - preț extern de vânzare în condițiile de livrare CIF;
CH_{tv} - cheltuielile de transport pe parcurs extern, exprimate în valută;
CH_{av} - cheltuielile de asigurare a mărfurilor pe timpul transportului, exprimate în valută;
C_v - comisionul de reprezentare în străinătate exprimat în valută.

- ***Export pe bază de intermediere, cu plata pe credit:***

$$FOB_{NV} = PV_{CIF} - (CH_{tv} + CH_{av} + C_v + D_v)$$

în care:

FOB_{NV} - preț extern FOB net în valută;
PV_{CIF} - preț extern de vânzare în condițiile de livrare CIF;
CH_{tv} - cheltuielile de transport pe parcurs extern, exprimate în valută;
CH_{av} - cheltuielile de asigurare a mărfurilor pe timpul transportului, exprimate în valută;
C_v - comisionul de reprezentare în străinătate, exprimat în valută;
D_v - dobânda externă, exprimată în valută.

EXEMPLU: Se livrează un lot de marfă la export, în condiția de livrare CIF (cost, insurance, freight), prin intermedierea unei reprezentante străine şi cu plata pe credit, astfel:

- Prețul extern de vânzare CIF (PV_{CIF}) = 5.000 $
- Cheltuieli de transport pe parcurs extern (CH_{tv}) = 200 $
- Cheltuieli de asigurare pe parcurs extern (CH_{av}) = 100 $
- Comisionul de reprezentare în străinătate = 50 $
- Dobânda externă = 40 $

FOB_{NV} = ?

Determinarea preţului extern FOB net în valută se determină în baza relaţiilor de calcul cunoscute, scopul determinării fiind unul de analiză, în raport cu celelalte condiţii de livrare .

$$FOB_{NV} = PV_{CIF} - (CH_{tv} + CH_{av} + C_v + D_v) = 5.000\ \$ - (200\ \$ + 100\ \$ + 50\ \$ + 40\ \$) = 5.000\ \$ - 390\ \$ = 4.610\ \$$$

Notă ! Conform Legii contabilităţii nr. 82/1991, contabilitatea operaţiunilor efectuate în valută se ţine atât în moneda naţională, cât şi în valută .

De asemenea, conform H. G. nr. 704 / 1993, pentru aprobarea unor măsuri de executare a Legii contabilităţii nr. 82 / 1991, operaţiunile privind investiţiile de capital străin, titlurile de valoare, ***comerţul exterior***, cooperarea economică internaţională, prestările de servicii şi executările de lucrări externe, creditele şi operaţiunile bancare externe, schimbul valutar, disponibilităţile în devize, precum şi alte operaţiuni în devize se înregistrează în contabilitate atât în devize, cât şi în lei, ***la cursul valutar de schimb***, în vigoare la data efectuării lor.

Operaţiunile efectuate de subunităţile proprii, în străinătate, pot fi înregistrate în cursul perioadei de gestiune numai în devize, urmând ca la sfârşitul exerciţiului financiar să se facă convertirea în lei a soldurilor şi a rulajelor conturilor.

Convertirea în lei a preţurilor externe, pentru stabilirea valorii în vamă a mărfurilor din import, se face potrivit cursului valutar de schimb în vigoare, în prima săptămână în care se înregistrează Declaraţia vamală, conform reglementărilor privind tariful vamal de import.

EXEMPLE:

Exemplul 1. O firmă producătoare de mărfuri livrează la export (***export în cont propriu***) mărfuri în valoare de 3.000 $, la condiţia de livrare FOB – port Sulina, cu termen de decontare peste 90 de zile, astfel:

- Preţ extern de vânzare = 3.000 $;
- Data livrării: 15. 11. 2000;
- Data decontării: 15. 02. 2001;
- Cursul valutar la data de 15. 11. 2000 = 20.000 lei/$;
- Cursul valutar la data închiderii exerciţiului financiar 2000 (31.12.2000)=19.500 lei/$;
- Cursul valutar la data decontării (15.02.2000) = 19.800 lei/$.

Reflectarea în contabilitate a acestor operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a vânzării mărfurilor către clientul extern, la data de 15.11.2000

- preţ de vânzare = 3.000 $ x 20.000 lei/$ = 60.000.000 lei

Formula contabilă:

60.000.000	411 – Clienţi	=	707 – Venituri din vânzarea mărfurilor	60.000.000

b) Reflectarea în contabilitate a actualizării creanţei în devize, cu ocazia inventarierii la sfârşitul exerciţiului financiar 2000 (31.12.2000):

- creanţe la data facturării = 3.000 $ x 20.000 lei/$ = 60.000.000 lei
- creanţa la sfârşitul exerciţiului financiar = 3.000 $ x 19.500 lei/$ = 58.500.000 lei

Diferenţe de conversie activ (pierdere latentă) = 60.000.000 – 58.500.000 = 1.500.000 lei

Formula contabilă:

1.500.000	476 – Diferenţe de conversie activ	=	411 – Clienţi	1.500.000

c) Reflectarea în contabilitate a constituirii, la sfârşitul exerciţiului financiar 2000, a unui provizion pentru pierderi din diferenţe de curs valutar

Formula contabilă:

1.500.000	6862 – Cheltuieli financiare privind provizioane pentru riscuri şi cheltuieli	=	1514 – Provizioane pentru pierderi din schimb valutar	1.500.000

d) Reflectarea în contabilitate, la începutul exerciţiului financiar următor (1.01.2001), a provizionului creat la sfârşitul exerciţiului financiar precedent (31.12.2000):

Formula contabilă:

1.500.000	411 – Clienţi	=	476 – Diferenţe de conversie activ	1.500.000

Atenţie ! Agenţii economici care realizează operaţiuni de comerţ exterior îşi pot constitui provizioane pentru toate pierderile latente din diferenţe de curs valutar sau alte cauze, la sfârşitul exerciţiilor, însă ***din punct de vedere fiscal*** deductibilitatea fiscală se manifestă numai ***la nivelul pierderii nete***, calculată ca o diferenţă între pierderile latente, mai mari, contabilizate în soldul debitor al contului ***476 – Diferenţe de conversie - activ*** şi diferenţele favorabile (câştigurile latente), mai mici, contabilizate în soldul contului ***477 – Diferenţe de conversie – pasiv***.

e) Reflectarea în contabilitate a încasării contravalorii mărfurilor la termenul scadent (15.02.2000):

- curs valutar la data facturării = 3.000 $ x 20.000 lei/$ = 60.000.000 lei
- curs valutar la data decontării = 3.000 $ x 19.800 lei/$ = 59.400.000 lei

Diferenţe nefavorabile de curs valutar = 60.000.000 – 59.400.000 = 600.000 lei

Formula contabilă:

59.400.000	5121 – Conturi la bănci în devize	=	411 – Clienţi	60.000.000
600.000	665 - Cheltuieli din diferenţe de curs valutar			

f) Reflectarea în contabilitate a anulării provizionului devenit fără obiect:

Formula contabilă:

1.500.000	1514 – Provizioane pentru pierderi de schimb valutar	=	7862 – Venituri din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli	1.500.000

Exemplul 2. O firmă de comerţ exterior achiziţionează de la furnizorii interni în vederea livrării la export, cu plata la vedere, mărfuri în următoarele condiţii:

- Achiziţii de mărfuri de la furnizorii interni = 50.000.000 lei;
- Preţ de vânzare la extern în condiţia de livrare CIF = 3.000 $;
- Cursul valutar = 20.000 lei/$;
- Cheltuieli de asigurare pe parcurs extern = 80 $;
- Cheltuieli de transport pe parcurs extern = 100 $.

$FOB_{NV} = PV_{CIF} - (Ch_{av} + CH_{tv}) = 3.000\ \$ - (80\ \$ + 100\ \$) =$
$= 3.000\ \$ - 180\ \$ = 2.820\ \$$

Reflectarea în contabilitate a acestor operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a intrării în gestiunea firmei de comerţ exterior a mărfurilor cumpărate de la furnizorii interni:

- Preţ de achiziţie = 50.000.000 lei;
- TVAd = 19 % = $\frac{50.000.000 \times 19}{100}$ = 9.500.000 lei;

Total factură furnizor intern = 59.500.000 lei

Formula contabilă:

	%			
50.000.000	371 – Mărfuri	=	401 – Furnizori	59.500.000
9.500.000	4426 - TVAd			

b) Reflectarea în contabilitate a livrării mărfurilor la export:

- Preţ de vânzare CIF = 3.000 $ x 20.000 lei/$ = 60.000.000 lei
- Asigurare pe parcurs extern = 80 $ x 20.000 lei/$ = 1.600.000 lei
- Cheltuieli de transport pe parcurs extern = 100 $ x 20.000 lei/$ = 2.000.000 lei

Preţ de vânzare FOB net în valută (FOB_{nv}) = 3.000 $ x 20.000 lei/$ = [(80 $ x 20.000 lei/$) + (100 $ x 20.000 lei/$)] = 2.820 $ x x 20.000 lei/$ = 56.400.000 lei

Formula contabilă:

			%	
60.000.000 (3.000 $)	411 – Clienţi	=	707 – Venituri din vânzarea mărfurilor	56.400.000 (2.820 $)
			708 – Venituri din activităţi diverse	3.600.000 (180 $)

c) Reflectarea în contabilitate a încasării clientului extern:

Formula contabilă:

60.000.000 (3.000 $)	5124 – Conturi la bănci în devize	=	411 - Clienţi	60.000.000 (3.000 $)

d) Reflectarea în contabilitate a descărcării gestiunii cu mărfurile vândute:

Formula contabilă:

50.000.000	607 – Cheltuieli privind mărfurile	=	371 – Mărfuri	50.000.000

e) Reflectarea în contabilitate a cheltuielilor cu asigurarea mărfurilor pe parcursul extern:

- Asigurarea pe parcurs extern = 80 $ x 20.000 lei/$ = 1.600.000 lei

Formula contabilă:

1.600.000	613 – Cheltuieli cu primele de asigurare	=	401 – Furnizori	1.600.000

f) Reflectarea în contabilitate a cheltuielilor de transport pe parcurs extern:

- Cheltuieli de transport pe parcurs extern = 100 $ x 20.000 lei/$ = 2.000.000 lei

Formula contabilă:

2.000.000	624 – Cheltuieli cu transportul de bunuri şi de personal	=	401 – Furnizori	2.000.000

g) Reflectarea în contabilitate, la sfârşitul perioadei de gestiune, a închiderii conturilor de venituri:

Formula contabilă:

%				
56.400.000	707 – Venituri din vânzarea mărfurilor	=	121 – Profit şi pierderi	60.000.000
3.600.000	708 – Venituri din activităţi diverse			

h) Reflectarea în contabilitate, la sfârşitul perioadei de gestiune, a închiderii conturilor de cheltuieli:

Formula contabilă:

			%	
53.600.000	121 – Profit şi pierderi	=	607 – Cheltuieli privind mărfurile	50.000.000
			613 – Cheltuieli cu primele de asigurare	1.600.000
			624 – Cheltuieli cu transportul de bunuri şi de personal	2.000.000

Exemplul 3. Un agent economic efectuează ***export de mărfuri pe cont propriu***, pe credit comercial pe termen scurt, finanţat din credite bancare, în următoarele condiţii:

- Costul de achiziţie a mărfurilor de la furnizori interni = 10.000.000 lei ;
- Plata mărfurilor se face din credite bancare pentru care se plăteşte o dobândă de 2.000.000 lei ;
- Mărfurile se livrează la export în condiţiile de livrare FOB, pe credit comercial pe termen scurt de 3 luni, la preţul FOB de 1.000 $;
- Dobânda externă este de 8 % ;
- Încasarea mărfurilor se face prin incasso documentar ;
- Curs valutar la data facturării = 20.000 lei/$;
- Curs valutar la data încasării = 22.000 lei/$.

Reflectarea în contabilitate a acestor operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a achiziţionării mărfurilor de la furnizorii interni:

- cost de achiziţie = 10.000.000 lei;
- $TVAd = 19\% = \frac{10.000.000 \times 19}{100} = 1.900.000$ lei.

Total factură furnizori = 11.900.000 lei

Formula contabilă:

	%			
10.000.000	371 – Mărfuri	=	401 – Furnizori	11.900.000
1.900.000	4426 – TVAd			

b) Reflectarea în contabilitate a plăţii furnizorilor interni:

Formula contabilă:

11.900.000	401 – Furnizori	=	5121 – Conturi la bănci în lei	11.900.000

c) Reflectarea în contabilitate a înregistrării şi plăţii dobânzii aferente creditelor bancare:

- Dobânda pentru credite interne = 2.000.000 lei.

Formula contabilă:

2.000.000	666 – Cheltuieli privind dobânzile	=	5121 – Conturi la bănci în lei	2.000.000

d) Reflectarea în contabilitate a livrării mărfurilor la extern, pe credit comercial pe termen scurt (3 luni):

- Preţ extern de vânzare FOB = 1.000 $
- Dobânda externă în valută = 8 %

$$D_v = \frac{S \times d \times L}{100 \times 12}$$

în care:

D_v - dobânda externă în valută;
S - suma reprezentând creditul;
d - procentul dobânzii;
L - numărul de luni pentru care s-a acordat creditul;
12 - reprezintă cele 12 luni ale anului.

Rezultă:

$$D_v = \frac{S \times d \times L}{100 \times 12} = \frac{1.000 \times 8 \times 3}{100 \times 12} = \frac{24.000}{1.200} = 20\ \$$$

- Dobânda externă în valută transformată în lei la cursul de schimb din data facturării = 20 $ x 20.000 lei/$ = 400.000 lei.

Atenție! În situațiile când dobânda externă este inclusă în prețul FOB (prețul FOB brut), determinarea dobânzii se realizează prin metoda sutei mărite .

$$D_v = \frac{100 \times D_v}{100 + D_v} = \frac{100 \times 8}{108} = \frac{8}{100} \times 100 = 7{,}41\ \%$$

Rezultă:

$$D_v = \frac{S \times d \times L}{100 \times 12} = \frac{1.000 \times 7{,}41 \times 3}{1.200} = 18{,}6\ \$$$

În cazul exemplului nostru, am considerat că dobânda nu este inclusă în prețul de vânzare FOB .

Rezultă:

- Preț FOB brut = 1.020 $ x 20.000 lei/$ = 20.400.000 lei;
- Dobânda externă în valută (D_v) = 20 $ x 20.000 lei/$ = 400.000 lei.

Preț extern FOB net în valută (FOB_{NV}) = 1.020 $ – 20 $ = 1.000 $ x x 20.000 lei/$ = 20.000.000 lei

Formula contabilă:

20.400.000	411 – Clienți	=	%	
			707 – Venituri din vânzarea mărfurilor	20.000.000
			766 – Venituri din dobânzi	400.000

e) Reflectarea în contabilitate a scăderii din gestiune a mărfurilor vândute la costul de achiziție de 10.000.000 lei:

Formula contabilă:

10.000.000	607 – Cheltuieli privind mărfurile	=	371 – Mărfuri	10.000.000

f) Reflectarea în contabilitate a încasării mărfurilor de la clientul extern:

- Curs valutar la data facturării = 1.020 $ x 20.000 lei/$ = 20.400.000 lei;
- Curs valutar la data încasării = 1.020 $ x 22.000 lei/$ = 22.440.000 lei.

Diferenţe de curs valutar favorabile = 22.440.000 - 20.400.000 =
= 2.040.000 lei

Formula contabilă:

22.440.000	5124 – Conturi la bănci în devize	=	%		
			411 = Clienţi		20.400.000
			765 – Venituri din diferenţe de curs valutar		2.040.000

Exemplul 4. Un agent economic realizează un export de mărfuri, pe cont propriu, pe credit comercial pe termen scurt, decontabil prin ***efecte de comerţ***, în următoarele condiţii:

- Cost de achiziţie a mărfurilor de la furnizorii interni = 10.000.000 lei ;
- Plata mărfurilor se face din credite bancare pe termen scurt (6 luni), cu o dobândă de 60 % pe an ;
- Mărfurile se livrează la export, în condiţia de livrare FOB, pe credit comercial pe termen scurt (6 luni), dobânda externă de 8 % fiind inclusă în preţul FOB brut , de 2000 $;
- Încasarea contravalorii mărfurilor livrate la export se face prin efecte comerciale ;
- Curs valutar la data facturării mărfurilor la export = 20.000 lei/$;
- Curs valutar la data încasării = 22.000 lei/$;
- Comision bancar la decontarea cambiei = 10 $.

Reflectarea în contabilitate a acestei operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a achiziţionării mărfurilor de la furnizorii interni:

- Preţ de achiziţie = 10.000.000 lei
- TVAd = 19 % = 1.900.000 lei

Total factură furnizor = 11.900.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	401 – Furnizori	11.900.000
10.000.000	371 - Mărfuri			
1.900.000	4426 - TVAd			

b) Reflectarea în contabilitate a plății furnizorilor interni:

Formula contabilă:

11.900.000	401 – Furnizori	=	5121 – Conturi la bănci în lei	11.900.000

c) Reflectarea în contabilitate a plății dobânzii pentru creditele interne:

- Determinarea dobânzii:

$$D = \frac{S \times d \times L}{12 \times 100}$$

în care:

D - dobânda la creditele interne;
S - suma împrumutată (mărimea creditului);
d - procentul dobânzii;
L - numărul de luni pentru care s-a acordat creditul;
12 - reprezintă cele 12 luni ale anului.

Rezultă:

$$D_v = \frac{S \times d \times L}{12 \times 100} = \frac{10.000.000 \times 60 \times 6}{1200} = 3.000.000 \text{ lei}$$

Formula contabilă:

3.000.000	666 – Cheltuieli privind dobânzile	=	5121 – Conturi la bănci în lei	3.000.000

Notă: În situațiile când creditul bancar pe termen scurt se evidențiază separat în contul ***5191 – Credite bancare pe termen scurt***, iar dobânda datorată se evidențiază în contul ***5198 – Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt*** , reflectarea în contabilitate a creditului intern se realizează astfel:

- Reflectarea în contabilitate a contractării creditului intern:

Formula contabilă:

10.000.000	5121 – Conturi la bănci în lei	=	5191 – Credite bancare pe termen scurt	10.000.000

- Reflectarea în contabilitate a dobânzii datorate pentru creditul intern:

Formula contabilă:

3.000.000	666 – Cheltuieli privind dobânzile	=	5198 – Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt	3.000.000
			sau	
			471 – Cheltuieli înregistrate în avans	

- Reflectarea în contabilitate a rambursării la scadenţă a creditului bancar şi a dobânzii corespunzătoare:

Formula contabilă:

	%	=	5121 – Conturi la bănci în lei	13.000.000
10.000.000	5191 – Credite bancare pe termen scurt			
3.000.000	5198 – Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt			

d) Reflectarea în contabilitate a livrării mărfurilor la export:

Notă! Concomitent cu întocmirea documentelor de livrare, se depune la banca agreată şi ***cambia sau trata***, în vederea acceptării ei de către clientul extern.

Factura externă de uz intern va cuprinde următoarele date:

- Valoarea externă FOB brut = 2.000 $ x 20.000 lei/$ = 40.000.000 lei
- Dobânda externă în valută = 8 %

- Recalcularea cotei procentuale a dobânzii după formula sutei mărite:

$$d_r = \frac{100 \times d_v}{100 + d_v}$$

în care:

d_r - dobânda externă recalculată;

d_v - procentul dobânzii externe în valută.

Rezultă:

$$d_r = \frac{100 \times 8}{100 + 8} = \frac{8}{108} \times 100 = 7{,}41\ \%$$

- Determinarea dobânzii externe în valută:

$$D_v = \frac{S \times d_r \times L}{12 \times 100}$$

în care:

D_v - dobânda externă în valută;
S - suma în valută reprezentând valoarea externă FOB brut;
d_r - dobânda externă recalculată;
L - numărul de luni pentru care s-a acordat creditul comercial;
12 - reprezintă cele 12 luni ale anului.

Rezultă:

$$D_v = \frac{S \times d_r \times L}{12 \times 100} = \frac{2.000 \times 7,41 \times 6}{1200} = 74\ \$$$

Rezultă:

- Dobânda externă (D_v) = 74 $ x 20.000 lei/$ = 1.480.000 lei
- Valoarea externă FOB net în valută (FOB_{NV}) se determină prin scăderea din valoarea FOB brut în valută a dobânzii externe în valută, respectiv:

$$FOB_{NV} = FOB_b - D_v$$

în care:

FOB_{NV} - prețul extern FOB net în valută;
FOB_b - prețul extern FOB brut;
D_v - dobânda externă în valută.

Rezultă:

$$FOB_{NV} = FOB_b - D_v = 2.000\ \$ - 74\ \$ = 1.926\ \$$$

- Prețul FOB net în valută, transformat în lei, la cursul de schimb de la data facturării:

$$FOB_{NV} = 1.926\ \$ \times 20.000\ \text{lei/}\$ = 38.520.000\ \text{lei}$$

Formula contabilă:

40.000.000 (2.000 $)	411 – Clienți	=	%	
			707 – Venituri din vânzarea mărfurilor	38.520.000 (1.926 $)
			766 – Venituri din dobânzi	1.480.000 (74 $)

e) Reflectarea în contabilitate a scăderii mărfurilor vândute, din gestiunea firmei exportatoare:

Formula contabilă:

10.000.000	607 – Cheltuieli privind mărfurile	=	371 – Mărfuri	10.000.000

f) Reflectarea în contabilitate a primirii cambiei acceptate de clientul extern şi depunerea ei la banca agreată spre încasare:

Formula contabilă:

40.000.000	413 – Efecte de primit	=	411 – Clienți	40.000.000

Respectiv:

40.000.000	5113 – Efecte de încasat	=	413 – Efecte de primit	40.000.000

g) Reflectarea în contabilitate a încasării cambiei la termenul scadent (peste 6 luni):

- Prețul extern la data facturării = 2.000 $ x 20.000 lei/$ = 40.000.000 lei;
- Prețul extern la data decontării = 2.000 $ x 22.000 lei/$ = 44.000.000 lei.

Diferențe favorabile de curs valutar = 44.000.000 – 40.000.000 = 4.000.000 lei

Formula contabilă:

44.000.000	5124 – Conturi la bănci în devize	=	%	
			5113 – Efecte de încasat	40.000.000
			765 – Venituri din diferențe de curs valutar	4.000.000

h) Reflectarea în contabilitate a comisionului reținut de bancă pentru operațiile efectuate:

- Comision în valută = 10 $ = 10 $ x 22.000 lei/$ = 220.000 lei

Formula contabilă:

220.000	627 – Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate	=	5113 – Efecte de încasat	220.000

Exemplul 5. O firmă de comerţ exterior realizează un export de mărfuri pe cont propriu, pe credit comercial pe termen mediu (3 ani), în următoarele condiţii:

- Livrări de utilaje complexe pe credit (3 ani);
- La data de 5.06.2000, firma de comerţ exterior încasează de la clientul extern un avans de 500 $;
- La data de 6.06.2000, firma de comerţ exterior vinde valuta la cursul de schimb de 20.000 lei/$, suma încasată fiind transferată în avans furnizorului intern de utilaje complexe;
- La data de 15.07.2000, furnizorul intern facturează utilajele către firma exportatoare, la preţul de livrare de 40.000.000 lei, exclusiv TVA;
- La data de 30.07.2000, firma exportatoare contractează un credit intern de 30.000.000 lei, cu o dobândă de 60 % pe an, rambursabil în trei rate anuale egale (inclusiv dobânda), respectiv:
  15.07.2001; 15.07.2002; 15.07.2003.
- La data de 1.08.2000, firma exportatoare facturează mărfurile clientului extern, în condiţiile de livrare CAF (cost and freight, respectiv, preţul mărfii şi navlul) pentru suma de 3.000 $, din care cheltuielile cu transportul pe parcurs extern reprezintă 400 $, iar dobânda externă în valută este de 7 %;
- Decontarea exportului cu clientul extern se realizează la următoarele termene scadente:
  - 5.06.2000 (avans) = 500 $;
  - 1.08.200 = 20 % din valoarea externă FOB + cheltuielile externe de transport;
  - 15.07.2002 şi 15.07.2003 = diferenţa din valoarea FOB + dobânda externă, în două rate egale.
- Clientul extern reţine din suma facturată la livrare o garanţie de 5 % din valoarea FOB, care se va restitui integral la expirarea perioadei de garanţie, respectiv, 1.07.2004 ;
- Factura unităţii prestatoare de servicii pentru transportul extern, în sumă de 400 $, se înregistrează la data de 15.07.2000;
- Evoluţia cursului valutar este următoarea:

  5.06.2000 = 20.000 lei/$
  6.06.2000 = 20.500 lei/$
  1.08.2000 = 21.000 lei/$
  31.12.2000 = 22.000 lei/$

15.07.2001
15.07.2002] = 23.000 lei/$
15.07.2003

Reflectarea în contabilitate a acestor operații presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a încasării avansului de la clientul extern în data de 5.06.2000:
- Avans încasat = 500 $ x 20.000 lei/$ = 10.000.000 lei.

Formula contabilă:

10.000.000	5124 – Conturi la bănci în devize	=	419 – Clienți creditori	10.000.000

b) Reflectarea în contabilitate a transformării valutei încasate, în lei, la data de 6.06.2000:
- Cursul de schimb = 500 $ x 20.500 lei/$ = 10.250.000 lei

Formula contabilă:

10.250.000	5121 – Conturi la bănci în lei	=	5124 – Devize la bănci în devize	10.250.000

c) Reflectarea în contabilitate a transferării (plății) avansului extern, la furnizorul intern, tot sub formă de avans (în lei), la data de 6.06.2000:

Formula contabilă:

10.250.000	409 – Furnizori debitori	=	5121 – Conturi la bănci în lei	10.250.000

d) Reflectarea în contabilitate a facturii furnizorului intern, privind achiziționarea utilajelor complexe, la data de 15.07.2000 (lăsate în custodia furnizorului):
- Preț de achiziție = 40.000.000 lei

$$TVAd = 19\ \% = \frac{40.000.000 \times 19}{100} = 7.600.000 \text{ lei}$$

Total factură furnizor intern = 47.600.000 lei

B.C.U. „M. EMINESCU" IAȘI
ȘT. ECONOMICE

Formula contabilă:

	%		401 – Furnizori	47.600.000
40.000.000	357 – Mărfuri în custodie sau consignaţie la terţi	=		
7.600.000	4426 - TVAd			

e) Reflectarea în contabilitate a contractării şi încasării creditului intern necesar plăţii furnizorului intern:

- Total credit = 30.000.000 lei

Formula contabilă:

30.000.000	5121 – Conturi la bănci în lei	=	1621 – Credite bancare pe termen lung şi mediu	30.000.000

f) Reflectarea în contabilitate a decontărilor cu furnizorul intern (plata furnizorului):

- Total factură furnizor intern = 47.600.000 lei
- Avans plătit furnizorului intern = 10.250.000 lei

Diferenţă de plată = 47.600.000 - 10.250.000 = 37.350.000 lei

Formula contabilă:

47.600.000	401 – Furnizori	=	%	
			5121 – Conturi la bănci în lei	37.350.000
			409 – Furnizori–debitori	10.250.000

g) Reflectarea în contabilitate a facturării mărfurilor (utilajelor) clientului extern, cu livrare pe credit comercial pe termen mediu de 3 ani (1.08.2000).

Factura externă de uz intern va cuprinde următoarele elemente:

- Preţul de vânzare CAF (PV_{CAF}) = 3.000 $ x 21.000 lei/$ = 63.000.000 lei
- Cheltuieli de transport pe parcurs extern = 400 $ x 21.000 lei/$ = 8.400.000 lei
- Dobânda externă în valută

$$D_v = S (1 + d)^n - S$$

în care:

D_v - dobânda externă în valută capitalizată;
S - suma sau mărimea creditului comercial;
d - coeficientul de actualizare a dobânzii, exprimat în procente;
n - numărul de ani pentru care se calculează dobânda.

Notă ! Pentru determinarea corectă a dobânzii externe în valută trebuie să avem în vedere că la calculul dobânzii intră numai diferenţa rămasă de plată, respectiv:

- Total credit = 3.000 $
- Avans încasat = 500 $
- Cheltuieli de transport decontate = 400 $

Diferenţa rămasă de plată = 3.000 – 500 – 400 = 2.100 $

Rezultă:

$$D_v = S\,(1 + d)^n - S = 2.100\,(1 + 7\,\%)^3 - 2.100 = 2.100\left[1 + \left(\frac{7}{100}\right)^3\right] -$$

$$- 2.100 = 2.100\,(1 + 0{,}07)^3 - 2.100 = 2.100\,(1{,}07)^3 - 2.100 =$$
$$= (2.100 \times 1{,}225) - 2.100 = 2.573 - 2.100 = 473\ \$$$

Rezultă:

- Dv = 473 $ x 21.000 lei/$ = 9.933.000 lei

- Preţul extern FOB net în valută ($FOB_{nv)} = PV_{CAF} - (CH_{tv} + D_v)$ =
  = 3.000 – (400 + 473) = 3.000 – 873 = 2.127 $
- FOB_{NV} = 2.127 $ x 21.000 lei/$ = 44.667.000 lei

Formula contabilă:

63.000.000 (3.000 $)	411 – Clienţi	=	%	
			707 – Venituri din vânzarea mărfurilor	44.667.000 (2.127 $)
			708 – Venituri din activităţi diverse	8.400.000 (400 $)
			472 – Venituri înregistrate în avans	9.933.000 (473 $)

h) Reflectarea în contabilitate a scăderii din gestiune a mărfurilor vândute:

Formula contabilă:

40.000.000	607 – Cheltuieli privind mărfurile	=	357 – Mărfuri în custodie sau consignaţie la terţi	40.000.000

i) Reflectarea în contabilitate a reţinerilor făcute de clientul extern, din valoarea facturată:

- Avans acordat = 500 $ x 21.000 lei/$ = 10.500.000 lei
- Garanţie = 5 % din valoarea FOB net în valută =

$$= \frac{2.127 \times 5}{100} = 106\ \$ \times 21.000\ \text{lei/\$} = 2.226.000\ \text{lei}$$

Total reţineri = 10.500.000 + 2.226.000 = 12.726.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	411 – Clienţi	12.726.000
10.500.000	419 – Clienţi creditori			
2.226.000	267 – Creanţe imobilizate			

k) Reflectarea în contabilitate a diferenţelor de curs valutar, aferente avansului încasat de la clientul extern:

- Curs valutar la data încaşării = 500 $ x 20.000 lei/$ = 10.000.000 lei;
- Curs valutar la data decontării = 500 $ x 21.000 lei/$ = 10.500.000 lei.

Diferenţe de curs valutar nefavorabile = 10.500.000 – 10.000.000 = 500.000 lei

Formula contabilă:

500.000	665 – Cheltuieli din diferenţe de curs valutar	=	419 – Clienţi creditori	500.000

l) Reflectarea în contabilitate a încasărilor din livrarea la extern, în data de 1.08.2000, reprezentând 20 % din valoarea externă FOB, plus cheltuielile externe de transport:

- Încasare 20 % din FOB_{NV} = 2.127 $ x 20 % = $\frac{2.127 \times 20}{100}$ =

  = 425 $ x 21.000 lei/$ = 8.925.000 lei
- Încasarea transportului extern = 400 $ x 21.00 lei/$ = 8.400.000 lei

Total încasări = 8.925.000 + 8.400.000 = 17.325.000 lei

Formula contabilă:

17.325.000	5124 – Conturi la bănci în devize	=	411 – Clienţi	17.325.000

m) Reflectarea în contabilitate a facturii unităţii prestatoare de servicii de transport:

Formula contabilă:

8.400.000	24 – Cheltuieli cu transportul de bunuri şi persoane	=	401 – Furnizori	8.400.000

n) Reflectarea în contabilitate a plăţii furnizorului de servicii de transport:

Formula contabilă:

8.400.000	401 – Furnizori	=	5124 – Conturi la bănci în devize	8.400.000

o) Reflectarea în contabilitate a diferenţelor de conversie aferente creanţelor neîncasate, la sfârşitul exerciţiului financiar, respectiv 31.12.2000:

D	411 – Clienţi	C
Debit → 63.000.000 (3.000 $)	10.500.000 (500 $)	→ avans
	2.226.000 (106 $)	→ garanţie
	8.925.000 (425 $)	→ încasare 20 %
	8.400.000 (400 $)	→ transport extern
Rd = 63.000.000 (3.000 $)	Rc = 30.051.000 (1.431 $)	
Td = 63.000.000 (3.000 $)	Rc = 30.051.000 (1.431 $)	
Sfd =	32.949.000 (1.569 $)	

Rezultă:

- Valoarea în lei la cursul de la data facturării = 1.569 $ x 21.000 lei/$ = = 32.949.000 lei;
- Valoarea în lei la sfârşitul exercițiului financiar = 1.569 $ x 22.000 lei/$ = = 34.518.000 lei.

Diferențe de conversie favorabile (pasiv) = 34.518.000 – 32.949.000 = = 1.569.000 lei

Formula contabilă:

1.569.000	411 – Clienți	=	477 – Diferențe de conversie - pasiv	1.569.000

p) Reflectarea în contabilitate a diferenței de conversie aferentă cotei de garanție:

- Valoarea în lei la cursul de schimb din data reținerii = 106 $ x 21.000 lei/$ = = 2.226.000 lei;
- Valoarea în lei la cursul de schimb de la sfârşitul exercițiului financiar = 106 $ x 22.000 lei/$ = 2.332.000 lei.

Diferențe de conversie favorabile (pasiv) = 2.332.000 – 2.226.000 = 106.000 lei

Formula contabilă:

106.000	267 – Creanțe imobilizate	=	477 – Diferențe de conversie - pasiv	106.000

r) Reflectarea în contabilitate a constituirii provizionului la sfârşitul exercițiului financiar, pentru garanția reținută de clientul extern (31.12.2000):

- Garanție = 106 $ x 22.000 lei/$ = 2.332.000 lei

Formula contabilă:

2.332.000	6812 – Cheltuieli de exploatări privind provizioane pt. riscuri şi cheltuieli	=	1512 – Provizioane pt. garanții acordate clienților	2.332.000

s) Reflectarea în contabilitate, la sfârşitul exerciţiului financiar, a diferenţelor de curs valutar aferente disponibilităţilor în devize (31.12.2000):

D	5124 – Conturi la bănci în devize	C
Avans → 500 $ Încasare 20 % → 425 $ Transport extern → 400 $		400 $ → plată transport extern 500 $ → transformarea valutei în lei
Rd = 1.325 $		Rc = 900 $
Sfd =	⟶	425 $

Rezultă:

- Valoarea în lei la data facturării = 425 $ x 21.000 lei/$ = 8.925.000 lei;
- Valoarea în lei la 31.12.2000 = 425 $ x 22.000 lei/$ = 9.350.000 lei.

Diferenţe favorabile de curs valutar = 9.350.000 – 8.925.000 = 425.000 lei

Formula contabilă:

425.000	5124 – Conturi la bănci în devize	=	765 – Venituri din diferenţe de curs valutar	425.000

ş) Reflectarea în contabilitate a cheltuielilor financiare aferente anului 2000, cu dobânda datorată băncii pentru finanţarea exportului:

- Determinarea dobânzii pentru perioada 25.07.2000 – 31.12.200:

$$D = \frac{S \times d \times L}{12 \times 100}$$

în care:

D - dobânda calculată în zile;
d - nivelul (procentul) dobânzii;
L - numărul de luni luate în calcul;
12 - numărul de luni din an.

Rezultă:

$$D = \frac{S \times d \times L}{12 \times 100} = \frac{30.000.000 \times 60 \times 5}{1.200} = 7.500.000 \text{ lei}$$

Formula contabilă:

7.500.000	666 – Cheltuieli privind dobânzile	=	1682 – Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung şi mediu	7.500.000

t) Reflectarea în contabilitate a constituirii veniturilor aferente exercițiului financiar 2000 din dobânda facturată la extern:

- Total dobândă externă în valută calculată pentru 3 ani (36 luni) = 473 $;
- Dobânda externă lunară = $\frac{473\ \$}{36 \text{ luni}}$ = 13 $ / lună;
- Dobânda externă aferentă exercițiului financiar 2000 = 13 $ x 5 luni = 65 $;
- Valoarea în lei a dobânzii = 65 $ x 21.000 lei/$ = 1.365.000 lei.

Formula contabilă:

1.365.000	472 – Venituri înregistrate în avans	=	766 – Venituri din dobânzi	1.365.000

ț) Reflectarea în contabilitate a anulării diferențelor de conversie (câştigurilor latente) din exercițiul precedent (2000), la începutul noului exercițiu financiar (2001):

Formula contabilă:

1.569.000	477 – Diferențe de conversie - pasiv	=	411 – Clienți	1.569.000

Respectiv:

106.000	477 – Diferențe de conversie - pasiv	=	267 – Creanțe imobilizate	106.000

u) Reflectarea în contabilitate a încasării ratelor anuale şi a dobânzilor aferente de la clienţii externi:

- Rată rămasă de încasat = FOBNV – Avans – încasare 20% la livrare – garanţie = 2.127 $ – 500 $ – 425 $ – 106 $ = 1.096 $;
- Rata anuală = 1.096 $ / 3 ani = 365 $/an;
- Dobânda anuală = 473 $ / 3 ani = 158 $;

Total rată + dobândă anuală = 365 + 158 + 523 $

- Total sume de încasat (rată + dobândă) = 1.096 $ + 473 $ = 1.569 $;
- Valoarea în lei a încasărilor la cursul de schimb de la data facturării = = 1.569 $ x 21.000 lei/$ = 32.949.000 lei;
- Valoarea în lei a încasărilor la cursul de schimb al zilei (anii 2001 – 2003) = = 1.569 $ x 23.000 lei/$ = 36.087.000 lei.

Diferenţa favorabilă de curs valutar = 36.087.000 - 32.949.000 = 3.138.000 lei

Formula contabilă:

36.087.000	5124 – Conturi la bănci în devize	=	%		
			411 – Clienţi		32.949.000
			765 – Venituri din diferenţe de curs valutar		3.138.000

v) Reflectarea în contabilitate a rambursării creditelor interne pentru finanţarea exportului:

- Total credit intern = 30.000.000 lei;
- Rata anuală de rambursare = 30.000.000 lei / 3 ani = 10.000.000 lei/an.

Formula contabilă (pe total credit):

30.000.000	1621 – Credite bancare pe termen lung şi mediu	=	5121 – Conturi la bănci în lei	30.000.000

x) Reflectarea în contabilitate a cheltuielilor financiare cu dobânzile interne (pe total perioadă):

- Determinarea nivelului dobânzii:

$$D = \frac{S \times d \times L}{12 \times 100} = \frac{30.000.000 \times 60 \times 36}{1.200} = 54.000.000 \text{ lei}$$

Formula contabilă:

54.000.000	666 – Cheltuieli privind dobânzile	=	1682 – Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung şi mediu	54.000.000

z) Reflectarea în contabilitate a plăţii dobânzilor:

Formula contabilă:

54.000.000	1682 – Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung şi mediu	=	5121 – Conturi la bănci în lei	54.000.000

y) Reflectarea în contabilitate a veniturilor financiare din dobânzile externe (pe total):

- Dobânda externă = 473 $;
- Valoarea în lei la cursul valutar la data facturării = 473 $ x 21.000 lei/$ = = 9.933.000 lei.

Formula contabilă:

9.933.000	472 – Venituri înregistrate în avans	=	766 – Venituri din dobânzi	9.933.000

w) Reflectarea în contabilitate a încasării cotei de garanţie de la clientul extern, la expirarea perioadei de garanţie:

- Valoarea în lei la cursul de schimb de la data reţinerii = 106 $ x 21.000 lei/$ = 2.226.000 lei;
- Valoarea în lei la cursul de schimb al zilei = 106 $ x 23.000 lei/$ = = 2.438.000 lei.

Diferenţa favorabilă de curs valutar = 2.438.000 - 2.226.000 = 212.000 lei

Formula contabilă:

2.438.000	5124 – Conturi la bănci în devize	=	%	
			267 – Creanţe imobilizate	2.226.000
			765 – Venituri din diferenţe de curs valutar	212.000

- Concomitent se anulează provizionul pentru cota de garanţie restituită de clientul extern:

- provizion constituit (la 31.12.2000) = 106 $ x 22.000 lei/$ = 2.332.000 lei

Formula contabilă:

2.332.000	1512 – Provizioane pt. garanţii acordate clienţilor	=	%	
			7812 – Venituri din provizioane pt. riscuri şi cheltuieli	2.332.000

III. 4.7.4.1.2.3. Contabilitatea exportului de mărfuri în comision

Exportul de mărfuri în comision reprezintă o formă de comerţ exterior prin care firmele de comerţ exterior, în calitatea de comisionar, exportă mărfuri în numele lor, însă în contul şi pe riscul agenţilor economici producători.

Derularea operaţiunilor de export de mărfuri în comision are loc în baza contractelor economice încheiate de firmele de comerţ exterior cu agenţii economici interni producători de bunuri, cu clienţii externi şi eventual cu diverşi prestatori de servicii pentru activităţi de comerţ exterior.

Contractul încheiat între firma exportatoare şi producătorul intern se numeşte ***contract de comision***, prin care firma exportatoare este împuternicită de către producătorul intern să realizeze exportul de mărfuri, pentru serviciile prestate, firma de comerţ exterior încasând de la producătorul intern un ***comision***.

Contractele încheiate între firmele de comerţ exterior (exportatoare) şi clienţii externi sunt ***contracte de vânzare – cumpărare internaţionale,*** în care firma exportatoare apare ca titular de contract.

Contractele cu unităţile prestatoare de servicii pentru export se pot încheia, atât între firma exportatoare şi cea prestatoare de servicii, însă în contul firmei producătoare, fie direct între firma producătoare şi firma prestatoare de servicii pentru export.

> **Atenţie!** Mărfurile circulă direct între producătorul intern şi clientul extern, ele neintrând în patrimoniul firmei exportatoare, aceasta realizând doar serviciile de derulare a operaţiunilor de export, pentru care încasează un venit sub formă de ***comision***.

Exportul de mărfuri în comision se poate realiza în două moduri:

- Export de mărfuri în comision cu încasare la vedere;
- Export de mărfuri în comision cu încasare la.termen.

Export de mărfuri în comision cu încasare la vedere

EXEMPLU: O firmă de comerţ exterior realizează în anul 2000 un export de mărfuri în comision, cu încasare la vedere, în următoarele condiţii:

- La data de 1.03.2000 firma exportatoare facturează mărfurile clientului extern, în condiţia de livrare CAF (cost and freight), pentru suma de 6.000 $, costul transportului calculat în momentul livrării fiind de 400 $, iar comisionul firmei exportatoare fiind de 7 % din valoarea externă FOB net (FOBnv);
- La data de 2.03.2000, se depun documentele de decontare la banca comercială agreată şi se încasează valuta, decontarea fiind efectuată prin acreditiv documentar, domiciliat la banca firmei de comerţ exterior;
- La data de 3.03.2000 se efectuează decontarea în valută cu firma producătoare şi cu firma prestatoare de servicii;
- Firma de comerţ exterior efectuează în contul firmei producătoare următoarele cheltuieli:
  - comision vamal = 500.000 lei
  - comisioane bancare = 80 $ (pentru încasare = 40 $; pentru plăţi = 40 $)

- Cheltuielile proprii ale firmei exportatoare sunt:
  - salarii = 3.000.000 lei
  - cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicaţii = 200.000 lei
- Cursul valutar evaluat în cursul anului 2000, astfel:
  - 1.03.2000 = 19.000 lei/$
  - 2.03.2000 = 19.200 lei/$
  - 3.03.2000 = 19.300 lei/$
  - 31.12.2000 = 25.000 lei/$

- Decontarea mărfurilor între firma exportatoare şi firma producătoare se realizează la încasarea mărfurilor de la extern.

Reflectarea în contabilitate a acestor operaţiuni presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a mărfurilor livrate la extern, în condiţia de livrare CAF, în baza următoarelor documente:

- Declaraţia vamală de export;
- Factură externă;
- Factură externă de uz intern;
- Factură internă emisă de firma producătoare.

Elementele de calcul ale Facturii externe de uz intern sunt următoarele:

- Valoarea externă CAF = 6.000 $ x 19.000 lei/$ = 114.000.000 lei;
- Transport extern = 400 $ x 14.000 lei/$ = 7.600.000 lei.

- Valoarea externă FOB = 6.000 $ - 400 $ = 5.600 $ x 19.000 lei/$ = = 106.400.000 lei

Elementele de calcul ale Facturii interne, emisă de firma producătoare către firma exportatoare, sunt:

- Valoarea internă FOB = 5.600 $ x 19.000 lei/$ = 106.400.000 lei
- TVAc = cotă zero

Total factură = 106.400.000 lei

Atenţie ! Firma producătoare va menţiona în factura internă, emisă către firma exportatoare, ***„export în comision"*** şi va include doar valoarea externă FOB, fără prestaţiile de transport, acestea fiind plătite de firma exportatoare.

Formula contabilă:

114.000.000	411 – Clienţi	=	%	
			401 – Furnizori (FP)[1]	106.400.000
			401 – Furnizori (FPS)[2]	7.600.000

Legendă:

1 – F. P. - firma producătoare;
2 – F.P.S. - firma prestatoare de servicii (transport);
F.E. - firma exportatoare.

b) Reflectarea în contabilitate a comisionului cuvenit firmei exportatoare, în baza Facturii interne emisă de către firma producătoare:

Factura internă emisă de către firma exportatoare către firma producătoare cuprinde următoarele elemente:

- Comision în valută = 5.600 $ x 7 % = $\frac{5.600 \times 7}{100}$ = 392 $
- Comision transformat în lei = 392 $ x 19.000 lei/$ = 7.448.000 lei
- TVAc = cotă zero

Total factură = 7.448.000 lei

Formula contabilă:

7.448.000	411 - Clienți	=	704 – Venituri din lucrări executate şi servicii prestate	7.448.000

c) Reflectarea în contabilitate a cheltuielilor efectuate în contul firmei producătoare:

- comisionul vamal = 500.000 lei;
- comisioane bancare = 80 $ (1.540.000 lei).

din care:

- pentru încasare = 40 $ x 19.200 lei/$ = 768.000 lei
- pentru plăți = 40 $ x 19.300 lei/$ = 772.000 lei

Total = 500.000 + 768.000 + 772.000 = 2.040.000 lei

Formula contabilă:

2.040.000	471 - Cheltuieli înregistrate în avans	=	%	
			447 – Fonduri speciale – taxe şi vărsăminte asimilate	500.000
			5124 – Conturi la bănci în devize	1.540.000

Respectiv:

500.000	447 - Fonduri speciale – taxe şi vărsăminte asimilate	=	5121 – Conturi la bănci în lei	500.000

d) Reflectarea în contabilitate a cheltuielilor efectuate în contul firmei producătoare, de către firma exportatoare şi facturarea acestora (3.03.2000):

> **Atentie !** Decontările între firma exportatoare şi cea producătoare se efectuează în valută, la cursul de schimb din data efectuării lor.

Elementele componente ale Facturii interne emise de firma exportatoare, către firma producătoare, sunt:

- Comision vamal = 500.000 lei: 19.000 lei/$ = 26,3 $;
- Comisionul vamal în lei = 26,3 $ x 19.000 lei/$ = 500.000 lei;
- Comisioane bancare = 80 $ (1.540.000 lei).

din care:

- pentru încasarea la extern = 40 $ x 19.200 lei/$ = 768.000 lei;
- pentru plăţile în valută = 40 $ x 19.300 lei/$ = 772.000 lei.

Total = 26,3 $ + 80 $ = 106,3 $ (2.040.000 lei)

Formula contabilă:

2.040.000	411 - Clienţi (FP)	=	471 – Cheltuieli înregistrate în avans (analitic export în comision)	2.040.000

e) Reflectarea în contabilitate a încasării contravalorii mărfurilor de la clientul extern, prin acreditiv documentar, domiciliat la banca firmei exportatoare (2.03.2000):

- Valoarea în lei la încasare = 6.000 $ x 19.200 lei/$ = 115.200.000 lei (2.03.2000);
- Valoarea în lei la facturare = 6.000 $ x 19.000 lei/$ = 114.000.000 lei (1.03.2000).

Diferenţe de curs valutar (+) = 115.200.000 - 114.000.000 = = 1.200.000 lei

Formula contabilă:

115.200.000	5124 - Conturi la bănci în devize	=	%	
			411 – Clienţi (externi)	114.000.000
			765 – Venituri din diferenţe de curs valutar	1.200.000

f) Reflectarea în contabilitate a reţinerilor făcute de către firma exportatoare, din valoarea externă FOB, datorată firmei producătoare (3.03.2000):

- Valoarea externă FOB datorată = 5.600 $;
- Reţineri:
  - comision = 392 $
  - cheltuieli în contul firmei producătoare = 106,3 $

Total = 392 + 106,3 = 498 $ (rotunjit)

Total sumă netă de plată = 5.600 $ - 498 $ = 5.102 $

din care:

- Valoarea în lei a reţinerilor calculate la cursul valutar al zilei:
  - comision = 392 $ x 19.000 lei/$ = 7.448.000 lei;
  - cheltuieli în contul firmei producătoare = 106 $ = 2.040.000 lei.

Total = 498 $ = 9.488.000 lei

- Valoarea în lei a reţinerilor calculate, la cursul valutar din data constituirii obligaţiei = 498 $ x 19.000 lei/$ = 9.462.000 lei

Diferenţe de curs valutar (-) = 9.488.000 - 9.462.000 = 26.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	411 – Clienţi (interni F.P.)	9.488.000
9.462.000	401 – Furnizori (F.P.)			
26.000	665 – Cheltuieli din diferenţe de curs valutar			

g) Reflectarea în contabilitate a plăţii către firma producătoare a sumei nete de 5.102 $ (3.03.2000):

- Valoarea în lei la data plăţii = 5.102 $ x 19.300 lei/$ = 98.468.600 lei;
- Valoarea în lei la data facturării = 5.102 $ x 19.000 lei/$ = 96.938.000 lei.

Diferenţe de curs valutar (-) = 98.468.600 - 96.938.000 = 1.530.600 lei

Formula contabilă:

	%	=	5124 – Conturi la bănci în devize	98.468.600
96.938.000	401 – Furnizori (F.P.)			
1.530.600	665 – Cheltuieli din diferențe de curs valutar			

h) Reflectarea în contabilitate a plății transportului extern, în sumă de 400 $, firmei prestatoare de servicii (3.03.2000):

- Valoarea în lei la data plății = 400 $ x 19.300 lei/$ = 7.720.000 lei;
- Valoarea în lei la data facturării = 400 $ x 19.000 lei/$ = 7.600.000 lei.

Diferențe de curs valutar (-) = 7.720.000 - 7.600.000 = 120.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	5124 – Conturi la bănci în devize	7.720.000
7.600.000	401 – Furnizori (FPS)			
120.600	665 – Cheltuieli din diferențe de curs valutar			

i) Reflectarea în contabilitate a cheltuielilor făcute de firma exportatoare, cu plata salariilor (nu s-au luat în considerare cheltuielile cu asigurări sociale, sănătate, şomaj etc.):

Formula contabilă:

3.000.000	641 – Cheltuieli cu remunerațiile personalului	=	421 – Personal remunerații datorate	3.000.000

k) Reflectarea în contabilitate a cheltuielilor poştale şi taxelor de telecomunicații:

- Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicații = 200.000 lei;
- TVAd inclus în cheltuieli = 19 % = $\frac{200.000 \times 19}{100 + 19}$ = 31.933 lei

Atenţie! Pentru determinarea TVA inclus în preţ (sau cheltuieli), se foloseşte formula sutei mărite.

$$\text{Cheltuieli fără TVA} = \frac{\text{Cheltuieli} \times 100}{100 + \text{cota TVA}} = \frac{200.000 \times 100}{100 + 19} =$$

$$= \frac{200.000}{119} \times 100 = 168.067 \text{ lei;}$$

Cota TVA = Cheltuieli - Cheltuieli fără TVA = 200.000 - 168.067 = 31.933 lei.

Formula contabilă:

	%	= 401 – Furnizori	200.000
168.067	626 – Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicaţii		
31.933	4426 - TVAd		

l) În funcţie de ansamblul operaţiunilor de comerţ exterior efectuate de firma exportatoare, la sfârşitul exerciţiului financiar (31.12.2000) se calculează şi se înregistrează diferenţele de curs valutar aferente soldului de disponibilităţi în valută, se închid conturile de venituri şi cheltuieli şi se calculează rezultatul exerciţiului.

Contabilitatea exportului de mărfuri în comision pe credit comercial

Exportul în comision pe credit comercial nu afectează gestiunea firmelor exportatoare, ci priveşte ***firmele producătoare***, singura obligaţie a firmelor de export fiind aceea de a urmări ca dobânda calculată şi facturată clienţilor externi pentru creditul comercial acordat să fie decontată firmelor producătoare, pe măsura încasării valutei de la extern.

Exemplul 1. O firmă de comerţ exterior efectuează în anul 2000 un export de mărfuri în comision, pe credit comercial pe termen scurt, în următoarele condiţii:

- La data de 1.01.2000 facturează mărfurile clientului extern, la preţul stabilit în condiţiile de livrare FOB brut de 5.263 $.
  Perioada de creditare este de 9 luni, cu o dobândă de 7 % pe an, comisionul firmei exportatoare fiind de 10 % din valoarea externă FOB net.
- La data de 1.10.2000 se încasează contravaloarea mărfurilor de la clientul extern;
- La data de 2.10.2000 se achită firmei producătoare contravaloarea mărfurilor exportate, din care se reţine comisionul cuvenit firmei exportatoare;

- Cursul valutar leu/dolar evoluează astfel:
  - 1. 01. 2000 = 18.000 lei/$
  - 1. 10. 2000 = 23.000 lei/$
  - 2. 10. 2000 = 23.500 lei/$
  - 31. 12. 2000 = 25.000 lei/$
- Dobânda externă este inclusă în preţ şi s-a calculat pe baza valorii externe FOB net de 5.000 $ şi procentul de dobândă de 7 % pe an.

Rezultă:

$$\text{Dobânda externă (De)} = V_{FOBn} \times \frac{d}{100} \times \frac{L}{12}$$

în care:

De - dobânda externă;
V_{FOBn} - valoarea externă FOB net;
d - procentul dobânzii;
L - numărul de luni pentru care se acordă creditul.

Rezultă:

$$De = 5.000\ \$ \times \frac{7}{100} \times \frac{9}{12} = 5.000 \times 0{,}07 \times 0{,}75 = 263\ \$$$

Atenţie! În cazurile în care nu se cunoaşte valoarea FOB net, ca în exemplul nostru, dobânda externă se determină pe baza valorii FOB brut şi a procentului recalculat de dobândă, după ***formula sutei mărite***, astfel:

$$Dr = \frac{100 \times D}{100 + D}$$

în care:

Dr - dobânda recalculată, exprimată în procente;
D - nivelul dobânzii.

Rezultă:

$$Dr = \frac{100 \times D}{100 + D} = \frac{100 \times 7}{100 + 7} = \frac{700}{107} = 6{,}55\ \%$$

Cunoscând procentul dobânzii recalculate, se poate determina dobânda externă în baza relaţiei:

$$De = V_{FOBn} \times \frac{Dr}{100} \times \frac{L}{12} =$$

$$= 5.263\ \$ \times \frac{6,55}{100} \times \frac{9}{12} = 5.623 \times 0,066 \times 0,75 = 263\ \$ \text{ (rotunjit)}$$

Reflectarea în contabilitate a acestor operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

1. Reflectarea în contabilitate a mărfurilor livrate clientului extern (1.01.2000)

Elementele Facturii externe de uz intern sunt următoarele:

- Valoarea externă FOB brut = 5.263 $ x 18.000 lei/$ = 94.734.000 lei;
- Dobânda externă = 263 $ x 18.000 lei/$ = 4.734.000 lei.
- Valoarea externă FOB net = 5.263 $ - 263 $ = 5.000 $ x 18.000 lei/$ = 90.000.000 lei

Formula contabilă:

94.734.000	411 – Clienţi (externi)	=	401 – Furnizori (FP)	94.734.000

2. Reflectarea în contabilitate a comisionului firmei exportatoare, conform facturii interne, emise către firma producătoare (1.01.2000);

Elementele facturii interne emise către firma producătoare sunt:

- Comision (F.E.) = 5.000 $ x 10 % = $\frac{5.000 \times 10}{100}$ = 500 $;
- Comisionul transformat în lei = 500 $ x 18.000 lei/$ = 9.000.000 lei;
- TVAc = Cotă zero

Total = 500 $ = 9.000.000 lei

Formula contabilă:

9.000.000	411 – Clienţi (interni – F.P.)	=	704 – Venituri din lucrări executate şi servicii prestate	9.000.000

3. Reflectarea în contabilitate a încasării contravalorii mărfurilor de la clientul extern (1.10.2000):
   - Valoarea în lei la încasare = 5.263 $ x 23.000 lei/$ = 121.049.000 lei;
   - Valoarea în lei la facturare = 5.263 $ x 18.000 lei/$ = 94.734.000 lei.

Diferențe de curs valutar (+) = 121.049.000 - 94.734.000 = 26.315.000 lei

Legendă:

F.P. - firmă producătoare;
F.E. - firmă exportatoare.

Formula contabilă:

121.049.000	5124 – Conturi la bănci în devize	=	%	
			411 – Clienți (externi)	94.734.000
			765 – Venituri din diferențe de curs valutar	26.315.000

4. Reflectarea în contabilitate a decontării (plății) cu firma producătoare (2.10.2000):

Firma exportatoare, plăteşte firmei producătoare valoarea externă FOB brut, din care se reține comisionul cuvenit firmei exportatoare (2.10.2000).

Rezultă:

- Suma de plată = FOB brut - Comision (F.E.) = 5.263 $ - 500 $ = 4.763 $.

Rezultă:

- Valoarea în lei la data efectuării plății = 4.763 $ x 23.500 lei/$ = 111.930.500 lei
- Valoarea în lei la data facturării = 4.763 $ x 18.000 lei/$ = 85.734.000 lei

Diferențe de curs valutar (-) = 111.930.500 - 85.734.000 = 26.196.500 lei

Formula contabilă:

	%	=	5124 – Conturi la bănci în devize	111.930.500
85.734.000	401 – Furnizori (FP)			
26.196.500	665 – Cheltuieli din diferențe de curs valutar			

5. Reflectarea în contabilitate, la sfârşitul exercițiului financiar 2000, a diferențelor de curs valutar, aferente valutei în soldul contului 5124 – Conturi la bănci în devize (31.12.2000):

- Sold în valută (comisionul) = 500 $ x 25.000 lei/$ = 12.500.000 lei;
- Sold în lei = Total debitor – Total creditor = 121.049.000 – 111.930.500 = = 9.118.500 lei.

Diferențe de curs valutar (+) = 12.500.000 – 9.118.500 = 3.381.500 lei

Formula contabilă:

3.381.500	5124 – Conturi la bănci în devize	=	765 – Venituri din diferențe de curs valutar	3.381.500

6. Reflectarea în contabilitate a repartizării cheltuielilor asupra rezultatului exercițiului (31.12.2000):

Formula contabilă:

26.196.500	121 – Profit şi pierderi	=	665 – Cheltuieli din diferențe de curs valutar	26.196.500

7. Reflectarea în contabilitate a repartizării veniturilor asupra rezultatului exercițiului (31.12.2000):

Formula contabilă:

9.000.000	% 704 – Venituri din lucrări executate şi servicii prestate	=	121 – Profit şi pierderi	38.696.500
29.696.500	765 – Venituri din diferențe de curs valutar			

Notă! În cazul exportului în comision pe credit comercial pe termen mediu şi lung intervin următoarele înregistrări contabile:

a) Reflectarea în contabilitate a încasării avansului în valută de la clientul extern şi transferarea acestuia firmei producătoare (F.P.):

5124 – Conturi la bănci în devize	=	419 – Clienți creditori

Respectiv:

409 – Furnizori debitori (FP)	=	5124 – Conturi la bănci în devize

b) Reflectarea în contabilitate a facturării mărfurilor la extern:

411 – Clienți (externi)	=	401 – Furnizori (F. P.)

c) Reflectarea în contabilitate a facturării comisionului cuvenit:

411 – Clienți (interni – F.P.)	=	704 – Venituri din lucrări executate şi servicii prestate

d) Reflectarea în contabilitate a reținerilor făcute clientului extern, la livrarea mărfurilor, respectiv avansul plătit şi cota de garanție de bună execuție:

> ***Atenție!*** De regulă, exportul în comision pe credit comercial pe termen mediu şi lung se practică la exporturile complexe de instalații şi utilaje, pentru care clienții externi rețin din valoarea FOB o cotă de garanție de bună execuție.

Formula contabilă:

% 419 – Clienți creditori 267 – Creanțe imobilizate (cotă de garanție)	=	411 – Clienți (externi)

e) Reflectarea în contabilitate a reținerilor făcute firmei producătoare, la livrarea mărfurilor la export, respectiv:

- avansul plătit;
- cota de garanție;
- cota de risc;
- penalități şi alte elemente neprevăzute;
- comisionul cuvenit.

Formula contabilă:

401 – Furnizori (F. P.)	=	% 409 – Furnizori debitori (F.P.) 167 – Alte împrumuturi şi datorii asimilate (F.P.) 411 – Clienţi (interni – F.P.)

f) Reflectarea în contabilitate a cheltuielilor făcute în perioada de garanţie:

Formula contabilă:

167 – Alte împrumuturi şi datorii asimilate (F.P.)	=	5124 – Conturi la bănci în devize

g) Reflectarea în contabilitate a încasării cotei de garanţie de la clientul extern la expirarea perioadei de garanţie:

Formula contabilă:

5124 – Conturi la bănci în devize	=	% 267 – Creanţe imobilizate 765 – Diferenţe de curs valutar

h) Reflectarea în contabilitate a restituirii firmei producătoare, la expirarea perioadei de garanţie, a cotei de garanţie de bună execuţie, încasată de la clientul extern, a cotei de risc, penalităţi etc.:

Formula contabilă:

167 – Alte împrumuturi şi datorii asimilate (analitic) - F.P. 665 – Cheltuieli din diferenţe de curs valutar	=	5124 – Conturi la bănci în devize

Notă! Celelalte înregistrări contabile respectă regulile generale de contabilitate.

III. 4.7.4.1.2.4. Contabilitatea importului de mărfuri

Importul de mărfuri reflectă operaţiile comerciale prin care se aduc în ţară mărfuri din străinătate, prin cumpărare cu valută sau prin schimb.

După modalităţile de realizare a importului de către firmele de comerţ exterior, distingem:

- import de mărfuri pe cont propriu;
- import de mărfuri în comision.

Modalităţile de decontare, termenele de decontare şi condiţiile de livrare a mărfurilor sunt asemănătoare exportului de mărfuri.

A. Importul de mărfuri pe cont propriu

În cazul ***importului pe cont propriu*** firmele de comerţ exterior acţionează atât pe pieţele externe, cât şi pe pieţele interne, în nume propriu, pe contul şi pe riscul lor, operaţiile economice şi rezultatele financiare reflectându-se în contabilitatea acestora.

Cadrul organizatoric şi relaţiile economice ale firmelor de comerţ exterior importatoare se bazează pe contractele economice încheiate cu:

- furnizorii externi (F. E.);
- prestatorii de servicii internaţionale (F.P.S.);
- clienţii interni (C. I.).

Principalele elemente care intervin în activitatea de import sunt:

- **Condiţiile de livrare** (de regulă):
  - FOB, portul străin de încărcare;
  - CAF sau CIF, portul românesc de descărcare.
- **Valoarea în vamă,** respectiv preţul extern de import, care cuprinde următoarele elemente:
  - ***preţul net al mărfii***, adică preţul extern în condiţiile de livrare FOB;
  - cheltuielile de transport pe parcurs extern;
  - cheltuielile conexe transportului (mărfurilor importate) achitate pe parcurs extern;
  - costul asigurării;
  - alte cheltuieli pe parcurs extern.
- **Marja importatorului** sau **marja comercială** - având ca scop acoperirea cheltuielilor şi asigurarea profitului, baza de calcul a marjei importatorului constituind-o ***valoarea în vamă*** a mărfurilor sau ***costul de achiziţie*** a mărfurilor importate (valoarea în vamă a mărfurilor la care se adaugă ***taxele nerecuperabile*** plătite în vamă, respectiv taxa vamală, comisionul vamal şi eventual accizele).
- **Taxa vamală** se determină conform tarifului vamal de import, prin aplicarea unei cote procentuale la valoarea în vamă, transformată în lei la cursul valutar din Declaraţia vamală de import (DVI);
- **Comisionul vamal** se determină prin aplicarea unei cote procentuale la valoarea în vamă a mărfurilor vămuite;

- **Accizele** se determină numai pentru anumite grupe de mărfuri (băuturi alcoolice, tutun, ţigări, cafea etc.), în cote diferenţiate pe grupe de mărfuri, conform reglementărilor legale.

De regulă, baza de calcul a accizei o constituie valoarea în vamă a mărfurilor, la cursul valutar din DVI, la care se adaugă taxa vamală şi comisionul vamal;

Atenţie ! Taxa vamală, comisionul vamal şi accizele sunt taxe nerecuperabile.

- **Taxa pe valoarea adăugată (TVA)** se determină în cotele legale (actualmente 19 %), baza de calcul constituind-o ***costul de achiziţie în vamă***, care include:
  - valoarea în vamă, transformată în lei;
  - taxele vamale;
  - comisionul vamal;
  - accizele.

Plata mărfurilor la extern (furnizorii externi) se face în valută, într-una din modalităţile de plată cunoscute (acreditiv documentar, incasso documentar sau prin efecte de comerţ acceptate, valuta plătită fiind transformată în lei, la cursul de schimb valutar din ziua respectivă.

Atunci când plata mărfurilor se face la un anumit termen stabilit, o dată cu efectuarea plăţii se calculează şi ***diferenţele de curs valutar***.

Diferenţele de curs valutar (Dcv) pot fi:

- ***Diferenţe de curs valutar favorabile*** – atunci când cursul valutar la data plăţii este mai mic decât cel de la data facturării mărfurilor (Dvi) şi se reflectă în contabilitate sub formă de ***venituri financiare***;
- ***Diferenţe de curs valutar nefavorabile*** – atunci când cursul valutar de la data plăţii este mai mare decât cursul valutar de la data facturării (Dvi) şi se reflectă în contabilitate sub formă de ***cheltuieli financiare***.

Exemplul 1. Un agent economic realizează un import de mărfuri în următoarele condiţii:

- Cursul valutar (Cv) la data facturării = 24.000 lei /$;
- Valoarea externă FOB ($Ve._{FOB}$) = 7.000 $ x 24.000 lei/$ = 168.000.000 lei;
- Transport extern (Te) = 1.000 $ x 24.000 lei/$ = 24.000.000 lei.

- Valoarea externă CIF($_{Ve.CIF}$) = 7.000 $ + 1.000 $ = 8.000 $ x 24.000 lei/$ = = 192.000.000 lei;
- Taxa vamală (Tv) = 10 $ = Ve.CIF x 10 % =

$$= \frac{192.000.000 \times 10}{100} = 19.200.000 \text{ lei}$$

- Comisionul vamal (Cv) = 0,5 % = Ve.CIF x 0,5 % =

$$= \frac{192.000.000 \times 0,5}{100} = 960.000 \text{ lei}$$

- Cost de achiziţie în vamă (Cav) = Ve.CIF + Tv + Cv = 192.000.000 + + 19.200.000 + 960.000 = 212.160.000 lei

- $\text{TVAd} = 19\,\% = \frac{212.160.000 \times 19}{100} = 40.310.400$ lei

- Cursul valutar la data plăţii furnizorului şi transportatorului = 25.000 lei/$

Reflectarea în contabilitate a acestor operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

1. Reflectarea în contabilitate a mărfurilor importate, conform facturii externe şi Declaraţiei vamale de import (DVI):

Formula contabilă:

212.160.000	371 – Mărfuri	=	%	
			401 – Furnizori (externi)	168.000.000
			401 – Furnizori (servicii)	24.000.000
			446 – Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate (Tv)	19.200.000
			447 – Fonduri speciale, taxe şi vărsăminte asimilate (Cv)	960.000

2. Reflectarea în contabilitate a plăţilor făcute în vamă cu ordinele de plată emise, potrivit DVI:

Formula contabilă:

	%	=	5121 – Conturi la bănci în lei	60.470.400
19.200.000	446 – Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate			
960.000	447 – Fonduri speciale, taxe şi vărsăminte asimilate			
40.310.400	4426 - TVAd			

Atenţie! După cum se observă, obligaţiile fiscale aferente importului sunt plătite direct în vamă cu ordin de plată.

3. Reflectarea în contabilitate a plăţii furnizorului extern şi a prestatorului serviciilor de transport, conform ordinelor de plată emise:

- Valoarea externă CIF = Ve.FOB + Te = 7.000 + 1.000 = 8.000 $

Rezultă:

- Valoarea în lei la data plăţii = 8.000 $ x 25.000 lei/$ = 200.000.000 lei;
- Valoarea în lei la data facturării = 8.000 $ x 24.000 lei/$ = 192.000.000 lei.

- Diferenţe de curs valutar nefavorabile = 200.000.000 - 192.000.000 = 8.000.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	5124 – Conturi la	200.000.000
192.000.000	401 – Furnizori		bănci în devize	
8.000.000	665 – Cheltuieli din diferenţe de curs valutar			

Exemplul 2. La data de 1.12.2000 o firmă achiziţionează mărfuri din import, în condiţiile de livrare CIF port Tulcea, cu decontarea peste 3 luni (1 martie 2001), conform fişei de calcul a importului, astfel:

- Valoarea externă CIF (valoarea în vamă) = 4.500 + 500 = 5.000 $;
- Taxe vamale = 10 %;
- Comision vamal = 0,5 %;
- TVAd = 19 %.

Cursul valutar a înregistrat următoarele evoluţii:

- 01.12.2000 = 24.000 lei/$
- 31.12.2000 = 23.500 lei/$
- 01.03.2001 = 20.000 lei/$

Atenţie! În conformitate cu normele legale în vigoare, transformarea în lei a preţurilor externe, în vederea stabilirii valorii în vamă a mărfurilor din import, se face potrivit cursului valutar în vigoare din prima zi a săptămânii în care se înregistrează Declaraţia vamală de import (DVI).

1. Reflectarea în contabilitate a importului de mărfuri, la costul de achiziție:

Formula contabilă:

132.600.000	371 – Mărfuri	=	%	
			401 – Furnizori	120.000.000
			446 – Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	12.000.000
			447 – Fonduri speciale, taxe şi vărsăminte asimilate	600.000

2. Reflectarea în contabilitate a obligațiilor fiscale aferente importului:

Fişa de calcul a importului cuprinde următoarele elemente:

- Valoarea externă CIF (Ve.CIF) = 5.000 $ x 24.000 lei/$ = 120.000.000 lei
- Taxele vamale (Tv) = 10 % = $\frac{120.000.000 \times 10}{100}$ = 12.000.000 lei
- Comision vamal (Cv) = 0,5 % = $\frac{120.000.000 \times 0,5}{100}$ = 600.000 lei
- Baza de calcul a TVAd = Ve.CIF (valoarea în vamă) + Tv + Cv = 120.000.000 + + 12.000.000 + 600.000 = 132.600.000 lei
- TVAd = 19 % $\frac{132.600.000 \times 19}{100}$ = 25.080.000 lei

Formula contabilă de reflectare a obligațiilor fiscale:

	%	=	5121 – Conturi la bănci în lei	37.680.000
12.000.000	446 – Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate (Tv)			
600.000	447 – Fonduri speciale, taxe şi vărsăminte asimilate (Cv)			
25.080.000	4426 - TVAd			

3. Reflectarea în contabilitate a actualizării datoriei în devize, la sfârşitul exerciţiului financiar (31.12.2000):

- Valoarea în lei la data facturării = 5.000 $ x 24.000 lei/$ = 120.000.000 lei;
- Valoarea în lei la sfârşitul exerciţiului = 5.000 $ x 23.500 lei/$ = 117.500.000 lei.

Diferenţe de conversie – pasiv = 120.000.000 - 117.500.000 = 2.500.000 lei

Formula contabilă:

		%	=	477 – Diferenţe de conversie pasiv	2.500.000
2.500.000		401 – Furnizori (externi + transport)			

4. Reflectarea în contabilitate, în prima zi a anului 2001, a anulării înregistrării contabile de regularizare a valorii datoriei:

Formula contabilă:

			=		
2.500.000		477 – Diferenţe de conversie - pasiv		401 – Furnizori (externi)	2.500.000

5. Reflectarea în contabilitate a plăţii furnizorului extern şi a prestatorului de servicii externe (transport) la data de 1.03.2000:

- Valoarea în lei la data facturării = 5.000 $ x 24.000 lei/$ = 120.000.000 lei
- Valoarea în lei la data plăţii = 5.000 $ x 20.000 lei/$ = 100.000.000 lei

Diferenţe de curs valutar favorabile = 120.000.000 - 100.000.000 = 20.000.000 lei

Formula contabilă:

			=	%	
120.000.000		401 – Furnizori		5124 – Conturi la bănci în devize	100.000.000
				765 – Venituri din diferenţe de curs valutar	20.000.000

Notă! În cazul importului de mărfuri pe cont propriu, pe credit comercial, dobânda se facturează separat, în baza următoarei formule contabile:

666 – Cheltuieli privind dobânzile	=	5124 – Conturi la bănci în devize

B. Contabilitatea importului de mărfuri în comision

În cazul ***importului de mărfuri în comision*** firmele de comerț exterior acționează în calitate de intermediari între firmele beneficiare ale mărfurilor din import şi furnizorii externi, adică importul se realizează în numele firmei de comerț exterior, însă pe contul şi pe riscul firmei beneficiare.

Pentru realizarea importului în comision firma de comerț exterior încheie următoarele tipuri de contracte:

- Contracte de comision – cu beneficiarii mărfurilor din import;
- Contracte economice internaționale – cu furnizorii externi, în care, ca titular al contractului apare firma de comerț exterior, care acționează în numele şi pe contul beneficiarului.

Atenție ! Circuitul fizic al mărfurilor este de la furnizorul extern direct la beneficiarul intern şi, de asemenea, mărfurile nu se înregistrează în contabilitatea firmei de comerț exterior (comisionarul).

De regulă, relațiile financiare ale firmei de comerț exterior, privind importul în comision, cuprinde următoarele operații:

- Încasarea de la beneficiarii de import a unui avans în lei sau în valută pentru:
  - plata cheltuielilor externe;
  - plata taxelor datorate în vamă;
  - diverse cheltuieli interne.
- Efectuarea plăților privind importul:
  - plata furnizorilor externi;
  - plata prestatorilor de servicii (transport, asigurări etc.).
- Regularizarea decontărilor cu beneficiarii interni, prin compararea avansului încasat cu cheltuielile efectuate, inclusiv comisionul, eventualele sume, în plus sau minus, regularizându-se, prin încasare sau plată, după caz;
- De asemenea, se impun câteva precizări în legătură cu taxa pe valoarea adăugată (TVA):
  - la importul în comision TVAd ***se plăteşte*** de către titularul operațiunii de import, adică firma de comerț exterior şi nu beneficiarul, dar ***se deduce numai de beneficiarii de import***.
- TVAc aferentă comisionului facturat de către firma de comerț exterior, firmei beneficiare de import, se reflectă în contabilitatea firmei de comerț exterior.

B_1. Importul de mărfuri în comision cu plata la vedere

Principalele coordonate ale importului de mărfuri în comision, cu plata la vedere, sunt următoarele:

- Facturarea mărfurilor de către beneficiarii interni se face etapizat, în următoarea structură:
  - Factură internă, care se întocmeşte la sosirea mărfurilor în vamă, pe baza facturii externe şi a DVI;
  - Factură fiscală, pentru comisionul cuvenit firmei de comerţ exterior, inclusiv TVA;
  - Factură internă suplimentară, pentru cheltuielile efectuate în contul beneficiarului de import, ulterior sosirii mărfurilor în vamă;
  - Decont de regularizare a avansului încasat.

EXEMPLU. O firmă de comerţ exterior efectuează un import în comision în următoarele condiţii:

- Valoarea externă CIF (VeCIF) = 5.000 $;
- Taxe vamale (Tv) = 10 %;
- Comision vamal (Cv) = 0,5 %;
- TVA = 19 %;
- Comision firmă de comerţ exterior = 10 %;
- Avans încasat în lei de la beneficiarul importului = 10.000.000 lei;
- Curs valutar la data facturării = 17.000 lei/$;
- Cursul de cumpărare a valutei de pe piaţa valutară = 18.000 lei/$;
- Cursul valutar la data plăţii furnizorului = 17.500 lei/$;
- Comision bancar = 100.000 lei;
- Cheltuieli de transport – manipulare în vamă = 1.000.000 lei (exclusiv TVA).

Reflectarea în contabilitate a unor asemenea operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

1. Reflectarea în contabilitate a avansului încasat de la beneficiarii de import:

Formula contabilă:

10.000.000	5121 – Conturi la bănci în lei	=	419 – Clienţi – creditori	10.000.000

2. Reflectarea în contabilitate a cheltuielilor efectuate în contul beneficiarului de import, conform Facturii interne, la sosirea mărfurilor în vamă:

- Valoarea externă CIF (VeCIF) = 5.000 $ x 17.000 lei/$ = 85.000.000 lei;
- Taxa vamală = VeCIF x 10 % = $\frac{85.000.000 \times 10}{100}$ = 8.500.000 lei;

- Comision vamal = VeCIF x 0,5 % = $\frac{85.000.000 \times 0,5}{100}$ = 425.000 lei.

Total = 85.000.000 + 8.500.000 + 425.000 = 93.925.000 lei

- TVAd = 19 % $\frac{93.925.000 \times 19}{100}$ = 17.845.750 lei.

Total general = 93.925.000 + 17.845.750 = 111.770.750 lei

Formula contabilă:

111.770.750	411 – Clienți	=	%	
			401 – Furnizori	85.000.000
			446 – Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate (Tv + TVA)	26.345.750
			447 – Fonduri speciale şi vărsăminte asimilate	425.000

3. Reflectarea în contabilitate a comisionului cuvenit firmei de comerț exterior, conform facturii fiscale emise către beneficiarul importului:

- Comision = 10 % = $\frac{85.000.000 \times 10}{100}$ = 8.500.000 lei;
- TVAc = 19 % = $\frac{8.500.000 \times 19}{100}$ = 1.615.000 lei.

Total factură = 10.115.000 lei

Formula contabilă:

10.115.000	411 – Clienți	=	%	
			704 – Venituri din lucrări executate şi servicii prestate	8.500.000
			4427 – TVAc	1.615.000

4. Reflectarea în contabilitate a plății taxelor datorate în vamă:
   - Taxa vamală (Tv) = 8.500.000 lei;
   - Comision vamal (Cv) = 425.000 lei;
   - TVAd = 17.845.750 lei.

Formula contabilă:

	%	=	5121 – Conturi la bănci în lei	26.770.750
26.345.750	446 – Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate			
425.000	447 – Fonduri speciale, taxe şi vărsăminte asimilate			

5. Reflectarea în contabilitate a cumpărării de pe piața valutară a sumei de 5.000 $, pentru plata furnizorului extern şi a prestațiilor externe:
   - Valoarea în lei la cursul valutar de pe piața valutară = 5.000 $ x x 18.000 lei/$ = 90.000.000 lei.

Formula contabilă:

90.000.000	5124 – Conturi la bănci în devize	=	5121 – Conturi la bănci în lei	90.000.000

6. Reflectarea în contabilitate a plății furnizorului extern:
   - Valoarea în lei la data plății = 5.000 $ x 17.500 lei/$ = 87.500.000 lei;
   - Valoarea în lei la data facturării = 5.000 $ x 17.000 lei/$ = 85.000.000 lei.

Diferențe de curs valutar nefavorabile = 87.500.000 – 85.000.000 = 2.500.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	5124 – Conturi la bănci în devize	87.500.000
85.000.000	401 – Furnizori			
2.500.000	471 – Cheltuieli înregistrate în avans (analitic)			

7. Reflectarea în contabilitate a cheltuielilor cu comisioanele bancare:

Formula contabilă:

100.000	471 – Cheltuieli înregistrate în avans (analitic – import în comision)	=	5124 – Conturi la bănci în devize	100.000

8. Reflectarea în contabilitate a cheltuielilor de transport – manipulare în vamă:

- Cheltuieli de transport – manipulare = 1.000.000 lei
- TVAd = 19 % = 190.000 lei

Total factură = 1.190.000 lei

Formula contabilă:

1.190.000	%	=	401 – Furnizori	1.190.000
	471 – Cheltuieli înregistrate în avans (analitic)			

9. Reflectarea în contabilitate a plăţii cheltuielilor de transport – manipulare în vamă:

Formula contabilă:

1.190.000	401 – Furnizori	=	5121 – Conturi la bănci în lei	1.190.000

10. Reflectarea în contabilitate a facturii interne pentru cheltuielile suplimentare efectuate:

- Cheltuieli de transport – manipulare în vamă = 1.190.000 lei
- Comisioane bancare plătite = 100.000 lei
- Diferenţe de curs valutar nefavorabile = 2.500.000 lei

Total = 3.790.000 lei

Formula contabilă:

3.790.000	411 – Clienţi	=	471 – Cheltuieli înregistrate în avans analitic	3.790.000

11. Reflectarea în contabilitate a decontului de regularizare cu beneficiarul de import:

- Avans încasat = 10.000.000 lei;
- Valori facturate:
  - Factura pentru cheltuieli în vamă = 111.770.750 lei;
  - Factura pentru cheltuieli suplimentare = 3.790.000 lei;
  - Factura pentru comision = 10.115.000 lei.

Total = 125.675.750 lei

Diferență de încasat de la beneficiarul intern = 125.675.750 – 10.000.000 = = 115.675.750 lei

Formula contabilă:

	%	=	411 – Clienți	125.675.750
10.000.000	419 – Clienți creditori			
115.675.750	5121 – Conturi la bănci în lei			

Notă ! În cazul importului de mărfuri în comision cu plata la termen dobânda se facturează de regulă separat, în baza următoarelor formule contabile:

a) Reflectarea obligației de plată a dobânzii:

471 – Cheltuieli înregistrate în avans	=	401 - Furnizori	

b) Plata propriu-zisă a dobânzii:

401 – Furnizori	=	5124 – Conturi la bănci în devize	

III.5. Contabilitatea ambalajelor

Ambalajele sunt materiale sau obiecte al căror rol constă în păstrarea calităţii mărfurilor şi asigurarea integrităţii lor pe timpul transportului.

În categoria ambalajelor se includ ***ambalajele refolosibile***, achiziţionate sau fabricate, destinate produselor vândute şi care în mod temporar pot fi păstrate de terţi, cu obligaţia restituirii în condiţiile prevăzute în contractele economice.

În contabilitatea terţilor ambalajele vor fi evidenţiate distinct.

Ambalajele de natura obiectelor de inventar, care nu circulă pe bază de decontare, ci se folosesc numai în interiorul unităţii patrimoniale, se înregistrează în contabilitate în categoria ***obiectelor de inventar***.

Ambalajele şi materialele de ambalat, produse în unitatea patrimonială, pentru a fi vândute ca atare, ***sunt considerate produse finite***.

Clasificarea ambalajelor:

1. ***După scopul pe care îl îndeplinesc:***
   - ambalaje de transport;
   - ambalaje de livrare.
2. ***După natura lor şi modul de circulaţie:***
   - ambalaje de transport de natura mijloacelor fixe (butoaie etc.);
   - ambalaje de transport de natura obiectelor de inventar (lăzi, bidoane etc.);
   - ambalaje de circulaţie (sticle, borcane, paleţi etc.);
   - ambalaje de prezentare (preambalare);
   - materiale auxiliare pentru ambalat (hârtie, carton, sfoară etc.).
3. ***După posibilitatea recuperării lor:***
   - ambalaje refolosibile (recuperabile);
   - ambalaje nerefolosibile (nerecuperabile).

Ambalajele de livrare (lăzi, butoaie, bidoane, paleţi, saci, sticle, borcane) de regulă se recuperează de către beneficiarul mărfii şi se restituie furnizorului.

Valoarea ambalajelor poate fi inclusă în preţul mărfurilor sau poate fi facturată separat (exclusiv ambalajul).

La ambalajele de natura mijloacelor fixe facturarea se face ***proforma*** (fără decontare), furnizorul fiind obligat să indice în factură cantitatea şi valoarea ambalajelor, în scopul urmăririi acestora.

Contabilitatea ambalajelor destinate protecţiei şi transportului produselor finite se realizează cu ajutorul conturilor din grupa ***38 – Ambalaje***, care cuprinde următoarele conturi sintetice:

- 38 – Ambalaje:
  - 381 – Ambalaje
  - 388 – Diferenţe de preţ la ambalaje

Contul 381 – Ambalaje:

- Ţine evidenţa existenţei şi mişcării stocurilor de ambalaje achiziţionate sau confecţionate în unitate, care sunt destinate ambalării şi transportului produselor finite, cât şi al mărfurilor;
- **Conţinut economic**:
  - cont de active circulante materiale
- **Funcţia contabilă**:
  - cont de activ
- **Se debitează**:
  - cu valoarea la preţ de înregistrare a ambalajelor achiziţionate de la furnizori sau din avansuri de trezorerie (401, 408, 542);
  - cu valoarea ambalajelor reprezentând aportul în natură al întreprinzătorului individual sau al acţionarilor şi asociaţilor (108, 456);
  - cu valoarea ambalajelor aduse de la terţi (358, 401);
  - cu valoarea ambalajelor nerestituite furnizorilor, în situaţia în care acestea circulă pe principiul restituirii (409);
  - cu valoarea la preţ de înregistrare a ambalajelor constatate plus de inventar, cât şi cele primite cu titlu gratuit (608, 7718);
  - cu valoarea la preţ de înregistrare a ambalajelor realizate din producţie proprie (711).
- **Se creditează**:
  - cu valoarea ambalajelor ieşite din gestiune prin retragerea aportului în natură al întreprinzătorului individual (108);
  - cu valoarea la preţ de înregistrare a ambalajelor vândute ca mărfuri (371);
  - cu valoarea la preţ de înregistrare a ambalajelor incluse pe cheltuieli, precum şi lipsurile constatate la inventar (608);
  - cu valoarea ambalajelor trimise la terţi (358);
  - cu valoarea pierderilor din calamităţi înregistrate la ambalaje (6718);
  - cu valoarea ambalajelor provenite din producţia proprie, ieşite din gestiune prin vânzare (711).
- **Soldul final**:
  - sold final debitor, reprezentând valoarea la preţ de înregistrare a ambalajelor existente.

Contul 381 – Ambalaje se poate desfăşura în conturi analitice.

- **Contul 388 – Diferenţe de preţ la ambalaje:**
- Ţine evidenţa diferenţelor (în plus sau minus) între preţul prestabilit şi costul de achiziţie, aferente ambalajelor intrate în gestiune;
- ***Conţinut economic:***
  - cont rectificativ al activelor circulante materiale;
- ***Funcţia contabilă:***
  - cont de activ;

- ***Se debitează:***
  - cu diferenţele de preţ în plus (costul de achiziţie mai mare decât preţul prestabilit), aferente ambalajelor intrate în gestiune (401, 542);
  - cu diferenţele de preţ în minus, aferente ambalajelor ieşite din gestiune (608).
- ***Se creditează:***
  - cu diferenţele de preţ în minus, aferente ambalajelor achiziţionate de la furnizori şi din avansuri de trezorerie (381, 542);
  - cu diferenţele de preţ în plus, aferente ambalajelor date în consum (608).
- ***Soldul final:***
  - sold final debitor, reprezentând diferenţele de preţ aferente ambalajelor existente în stoc.

Contul 388 – Diferenţe de preţ la ambalaje nu se desfăşoară în conturi analitice.

În cazul ambalajelor de transport, care circulă pe principiul restituirii, în contabilitatea ambalajelor intervin şi conturile:

- 419 - Clienţi creditori
- 409 - Furnizori debitori

Atenţie ! Reamintim faptul că ambalajele care circulă pe principiul restituirii se cuprind în facturile furnizorilor, însă nu se decontează.

Ambalajele pot fi evaluate şi înregistrate în contabilitate astfel:

- la preţuri de achiziţie;
- la preţuri prestabilite;
- la preţuri de facturare.

Contabilitatea ambalajelor se realizează, de regulă, ***prin metoda inventarului permanent***, însă se poate utiliza şi ***metoda inventarului intermitent***, situaţie în care evaluarea şi înregistrarea ambalajelor se face la costuri de achiziţie, iar contul ***381 – Ambalaje*** se foloseşte numai la începutul şi la sfârşitul perioadei de gestiune.

III. 5.1. Reflectarea în contabilitate a operaţiilor privind intrările şi ieşirile de ambalaje, în cazul utilizării costurilor de achiziţie, prin metoda inventarului permanent

EXEMPLE:

Exemplul 1. Reflectarea în contabilitate a achiziţiei de ambalaje în următoarele condiţii:

- preţ de achiziţie = 1.000.000 lei
- cheltuieli de transport – aprovizionare = 200.000 lei

Cost de achiziţie = 1.200.000 lei

- TVAd = 19 % = $\frac{1.200.000 \times 19}{100}$ = 228.000 lei

Total factură furnizor = 1.200.000 + 228.000 = 1.428.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	401 – Furnizori	1.428.000
1.200.000	381 – Ambalaje			
228.000	4426 – TVAd			

- Reflectarea în contabilitate a plății furnizorului:

Formula contabilă:

1.428.000	401 – Furnizori	=	5121 – Conturi la bănci	1.428.000 în lei

Exemplul 2. La exemplul precedent, dacă ambalajele se primeau de la furnizori fără factură se făceau următoarele înregistrări:

- Preț de achiziție = 1.000.000 lei
- Cheltuieli de transport = 200.000 lei

Total cost achiziție = 1.200.000 lei

- TVA neexigibil = 19 % = 228.000 lei

Total = 1.428.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	408 – Furnizori	1.428.000
1.200.000	381 – Ambalaje		– facturi nesosite	
228.000	4428 – TVAn			

- La primirea facturii de la furnizor se fac următoarele înregistrări:

1.428.000	408 – Furnizori – facturi nesosite	=	401 – Furnizori	1.428.000

Respectiv:

228.000	4426 – TVAd	=	4428 – TVAn	228.000

Exemplul 3. Reflectarea în contabilitate a achiziţionării de ambalaje, la valoarea de achiziţie de 5.000.000 lei de avansuri de trezorerie:

- Valoarea de achiziţie = 5.000.000 lei
- TVAd = 19 % = $\frac{5.000.000 \times 19}{100}$ = 950.000 lei

Total	=	5.950.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	542 – Avansuri de trezorerie	5.950.000
5.000.000	381 – Ambalaje			
950.000	4426 – TVAd			

Exemplul 4. Reflectarea în contabilitate a cumpărărilor de ambalaje cu numerar, la valoarea de achiziţie de 5.000.000 lei:

- Valoarea de achiziţie = 5.000.000 lei
- TVAd = 19 % = 950.000 lei

Total	=	5.950.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	5311 – Casa în lei	5.950.000
5.000.000	381 – Ambalaje			
950.000	4426 – TVAd			

Exemplul 5. Reflectarea în contabilitate a unui aport de ambalaje la capitalul social al firmei, evaluat la 5.000.000 lei:

Reflectarea în contabilitate a acestei operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a subscrierii de ambalaje la capitalul social.

Formula contabilă:

5.000.000	456 – Decontări cu asociaţii privind capitalul	=	1011 – Capital subscris nevărsat	5.000.000

b) Reflectarea în contabilitate a aportului efectiv de ambalaje la capitalul social:

Formula contabilă:

5.000.000	381 – Ambalaje	=	456 – Decontări cu asociaţii privind capitalul	5.000.000

c) Reflectarea în contabilitate a constituirii capitalului social:

Formula contabilă:

5.000.000	1011 – Capital subscris nevărsat	=	1012 – Capital subscris vărsat	5.000.000

d) În cazul în care aportul de ambalaje era la capitalul individual, se face următoarea înregistrare contabilă:

Formula contabilă:

5.000.000	381 – Ambalaje	=	108 – Contul întreprinzătorului individual	5.000.000

Exemplul 6. Reflectarea în contabilitate a ambalajelor primite de la terţi în urma prelucrării sau recondiţionării în următoarele condiţii:

- Valoarea ambalajelor = 5.000.000 lei
- Valoarea manoperei = 1.000.000 lei
- TVAd la manoperă = 19 % = $\frac{1.000.000 \times 19}{100}$ = 190.000 lei

a) Reflectarea în contabilitate a primirii de la terţi a ambalajelor trimise la prelucrare:

Formula contabilă:

5.000.000	381 – Ambalaje	=	358 – ambalaje aflate la terţi	5.000.000

b) Reflectarea în contabilitate a valorii manoperei în cazul prelucrării:

- Valoarea manoperei = 1.000.000 lei
- TVAd = 19 % = 190.000 lei

Total factură = 1.190.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	401 – Furnizori	1.190.000
1.000.000	381 – Ambalaje			
190.000	4426 – TVAd			

c) Reflectarea în contabilitate a manoperei de prelucrare, în cazul recondiționării ambalajelor:

- Valoarea manoperei de prelucrare = 1.000.000 lei
- TVAd = 19 % = 190.000 lei

Total factură = 1.190.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	401 – Furnizori	1.190.000
1.000.000	608 – Cheltuieli privind ambalajele			
190.000	4426 – TVAd			

Exemplul 7. Reflectarea în contabilitate a ambalajelor de la furnizori, care circulă pe principiul restituirii, care nu au fost restituite, evaluate la valoarea de 5.000.000 lei:

Formula contabilă:

5.000.000	381 – Ambalaje	=	409 – Furnizori-debitori	5.000.000

Exemplul 8. Reflectarea în contabilitate a plusului de inventar la ambalaje, evaluat la valoarea de 100.000 lei:

Formula contabilă:

100.000	381 – Ambalaje	=	608 – Cheltuieli privind ambalajele	100.000

sau în roşu:

100.000	608 – Cheltuieli privind ambalajele	=	381 – Ambalaje	100.000

Exemplul 9. Reflectarea în contabilitate a ambalajelor primite sub formă de donații sau cu titlu gratuit, evaluate la valoarea de 5.000.000 lei:

Formula contabilă:

5.000.000	381 – Ambalaje	=	7718 – Alte venituri excepționale din operațiuni de gestiune	5.000.000

Exemplul 10. Reflectarea în contabilitate a ambalajelor realizate din producție proprie, la prețul de producție de 5.000.000 lei:

Formula contabilă:

5.000.000	381 – Ambalaje	=	711 – Venituri din producția stocată	5.000.000

Exemplul 11. Reflectarea în contabilitate a ambalajelor care circulă pe principiul vânzării – cumpărării, evaluate la 5.000.000 lei, care se facturează o dată cu produsele sau mărfurile vândute, care apoi se scot din gestiune, incluzându-se pe cheltuieli:

Formula contabilă:

5.000.000	608 – Cheltuieli privind ambalajele	=	381 – Ambalaje	5.000.000

Exemplul 12. Reflectarea în contabilitate a lipsurilor de ambalaje constatate la inventariere, în valoare de 100.000 lei:

100.000	608 – Cheltuieli privind ambalajele	=	381 – Ambalaje	100.000

- Dacă lipsurile sunt imputabile unor terţi, se face următoarea înregistrare:
  - lipsuri de inventar = 100.000 lei
  - TVAc = 19 % = 19.000 lei

Total valoarea de înlocuire = 119.000 lei

Formula contabilă:

119.000	461 – Debitori diverşi	=	%	
			758 – Alte venituri din exploatare	100.000
			4427 – TVAc	19.000

- Dacă lipsurile sunt imputate unui salariat al firmei, se face următoarea înregistrare:
  - lipsuri de inventar = 100.000 lei
  - TVAc = 19 % = 19.000 lei

Total valoare de înlocuire = 119.000 lei

Formula contabilă:

119.000	4282 – Alte creanţe în legătură cu personalul	=	%	
			758 – Alte venituri din exploatare	100.000
			4427 – TVAc	19.000

Exemplul 13. O firmă producătoare de ambalaje produce şi vinde ambalaje în următoarele condiţii:

- Preţ de producţie = 5.000.000 lei
- Preţ negociat de livrare către terţi = 6.000.000 lei
- TVAc = 19 % = $\frac{6.000.000 \times 19}{100}$ = 1.140.000 lei

Total factură de livrare = 7.140.000 lei

Reflectarea în contabilitate a acestor operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a ambalajelor realizate din producţia proprie:

Formula contabilă:

5.000.000	381 – Ambalaje	=	711 – Venituri din producţia stocată	5.000.000

b) Reflectarea în contabilitate a vânzării ambalajelor la preţ negociat:

Formula contabilă:

7.140.000	411 – Clienţi	=	%	
			701 – Venituri din vânzarea prod. finite	6.000.000
			4427 – TVAc	1.140.000

c) Reflectarea în contabilitate a încasării clienţilor:

Formula contabilă:

7.140.000	5121 – Conturi la bănci în lei	=	411 – Clienţi	7.140.000

d) Reflectarea în contabilitate a descărcării gestiunii cu ambalajele vândute:

- Preţ de producţie = 5.000.000 lei

Formula contabilă:

5.000.000	711 – Venituri din producţia stocată	=	381 – Ambalaje	5.000.000

Exemplul 14. Un agent economic achiziţionează ambalaje, pe care ulterior le vinde o dată cu mărfurile livrate, în următoarele condiţii:

- Cost de achiziţie = 5.000.000 lei
- TVAd = 19 % = 950.000 lei

Total factură furnizor = 5.950.000 lei

- Preţ de livrare a ambalajelor (o dată cu marfa) = 6.000.000 lei
- $TVAc = 19\ \% \dfrac{6.000.000 \times 19}{100} = 1.140.000$ lei

Total factură de livrare = 7.140.000 lei

Reflectarea în contabilitate a acestor operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a recepţionării ambalajelor cumpărate:

Formula contabilă:

	%	= 401 – Furnizori	5.950.000
5.000.000	381 – Ambalaje		
950.000	4426 – TVAd		

b) Reflectarea în contabilitate a vânzării ambalajelor o dată cu mărfurile livrate:

Formula contabilă:

7.140.000	411 – Clienţi	= %	
		708 – Venituri din activităţi diverse	6.000.000
		4427 – TVAc	1.140.000

c) Reflectarea în contabilitate a descărcării gestiunii cu ambalajele vândute:

Formula contabilă:

5.000.000	608 – Cheltuieli privind ambalajele	= 381 – Ambalaje	5.000.000

Exemplul 15. O firmă achiziţionează ambalaje, necesare pentru protecţia pe timpul transportului a produselor finite livrate beneficiarilor, în următoarele condiţii:

- Ambalaje nerestituibile achiziţionate = 3.000.000 lei
- TVAd = 19 % = $\frac{3.000.000 \times 19}{100}$ = 570.000 lei

Total factură = 3.570.000 lei

- Produse finite obţinute din producţia proprie = 4.000.000 lei
- Vânzarea de produse finite la preţ negociat = 6.000.000 lei
- Ambalaje de protecţie livrate cu mărfurile = 1.000.000 lei

Total produse finite + ambalaje = 6.000.000 + 1.000.000 = 7.000.000 lei

- TVAc = 19 % = $\frac{7.000.000 \times 19}{100}$ = 1.330.000 lei

Total factură de livrare = 8.330.000 lei

Reflectarea în contabilitate a acestor operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a achiziţionării ambalajelor de protecţie:

Formula contabilă:

	%	=	401 - Furnizori	3.570.000
3.000.000	381 – Ambalaje			
570.000	4426 – TVAd			

b) Reflectarea în contabilitate a plăţii furnizorului de ambalaje:

Formula contabilă:

3.570.000	401 – Furnizori	=	5121 – Conturi la bănci în lei	3.570.000

c) Reflectarea în contabilitate a obţinerii de produse finite din producţia proprie:

Formula contabilă:

4.000.000	345 – Produse finite	=	711 – Venituri din producţia stocată	4.000.000

d) Reflectarea în contabilitate a vânzării produselor finite o dată cu ambalajele de protecţie:

Formula contabilă:

8.330.000	411 – Clienţi	=	%	
			701 – Venituri din vânzarea produselor finite	6.000.000
			708 – Venituri din activităţi diverse	1.000.000
			4427 – TVAc	1.330.000

e) Reflectarea în contabilitate a încasării clienţilor:

Formula contabilă:

8.330.000	5121 – Conturi la bănci în lei	=	411 – Clienţi	8.330.000

f) Reflectarea în contabilitate a scăderii din gestiune a produselor finite vândute:

Formula contabilă:

4.000.000	711 – Venituri din producţia stocată	=	345 – Produse finite	4.000.000

g) Reflectarea în contabilitate a scăderii din gestiune a ambalajelor de producție, vândute odată cu produsele finite:

Formula contabilă:

1.000.000	608 – Cheltuieli privind ambalajele	=	381 – Ambalaje	1.000.000

Exemplul 16. Reflectarea în contabilitate a unor ambalaje trecute în categoria mărfurilor şi vândute ca atare la preţul de înregistrare de 5.000.000 lei:

Formula contabilă:

5.000.000	371 – Mărfuri	=	381 – Ambalaje	5.000.000

Exemplul 17. Reflectarea în contabilitate a unor pierderi de ambalaje, evaluate la 1.500.000 lei, datorită unor calamităţi naturale:

Formula contabilă:

1.500.000	6718 – Alte cheltuieli excepţionale privind operaţiile de gestiune	=	381 – Ambalaje	1.500.000

III.5.2. Reflectarea în contabilitate a intrărilor şi ieşirilor de ambalaje în cazul utilizării preţului standard (prestabilit) – metoda inventarului permanent

În cazul utilizării preţului prestabilit (standard) la operaţiile cu ambalaje, pe lângă contul ***381-Ambalaje***, care evidenţiază ambalajele la preţul prestabilit, se mai utilizează şi contul ***388 – Diferenţe de preţ la ambalaje***, care reflectă diferenţa dintre costul de achiziţie al ambalajelor şi preţul prestabilit (standard).

EXEMPLU: Un agent economic care utilizează preţul prestabilit achiziţionează de la furnizori ambalaje în următoarele condiţii:

- Preţ prestabilit = 5.000.000 lei
- Preţ de facturare al furnizorului = 6.000.000 lei
- Cheltuieli de transport-aprovizionare = 100.000 lei

Reflectarea în contabilitate a acestor operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a ambalajelor achiziţionate:

- preţ prestabilit = 5.000.000 lei
- diferenţe de preţ = 1.100.000 lei

Total = 6.100.000 lei

- $TVA_d = 19\% = \frac{6.100.000 \times 19}{100} = 1.159.000$ lei

Total factură = 6.100.000 +1.159.000 = 7.259.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	401 – Furnizori	7.259.000
5.000.000	381 – Ambalaje			
1.100.000	388 – Diferenţe de preţ la ambalaje			
1.159.000	4426 – TVAd			

b) Reflectarea în contabilitate a plăţii furnizorului:

Formula contabilă:

7.259.000	401 – Furnizori	=	5121 – Conturi la bănci în lei	7.259.000

c) Reflectarea în contabilitate a scăderii din gestiune a ambalajelor vândute o dată cu marfa se face la preţul prestabilit:

Formula contabilă:

7.259.000	608 – Cheltuieli privind ambalajele	=	%	
			381 – Ambalaje	5.000.000
			388 – Diferenţe de preţ la ambalaje	1.100.000
			4426 – TVAd	1.159.000

Notă ! În cazul în care, la sfârşitul perioadei de gestiune, nu au fost vândute toate ambalajele intrate în gestiune, stabilirea diferenţelor de repartizat asupra ambalajelor ieşite din gestiune se face prin determinarea coeficientului de repartizare a diferenţelor de preţ, conform metodelor cunoscute.

III. 5.3. Reflectarea în contabilitate a operaţiunilor cu ambalaje în cazul utilizării preţului de facturare – metoda inventarului permanent

În cazul utilizării preţului de facturare, la înregistrarea în contabilitate a ambalajelor, se utilizează, de asemenea, ***contul 388 – Diferenţe de preţ la ambalaje***.

EXEMPLU: Un agent economic achiziţionează de la furnizori ambalaje în următoarele condiţii:

- Preţ de facturare = 5.000.000 lei
- Cheltuieli de transport – aprovizionare = 1.000.000 lei

Total = 6.000.000 lei

- TVAd = 19 % $\frac{6.000.000 \times 19}{100}$ = 1.140.000 lei

Total factură furnizor = 7.140.000 lei

Reflectarea în contabilitate a acestor operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a ambalajelor intrate în gestiune:

Formula contabilă:

	%	=	401 – Furnizori	7.140.000
5.000.000	381 – Ambalaje			
1.000.000	388 – Diferenţe de la ambalaje			
1.140.000	4426 – TVAd			

b) Reflectarea în contabilitate a plăţii furnizorului:

Formula contabilă:

7.140.000	401 – Furnizori	=	5121 – Conturi la bănci în lei	7.140.000

c) Reflectarea în contabilitate a scăderii din gestiune a ambalajelor vândute o dată cu marfa:

Formula contabilă:

5.000.000	608 – Cheltuieli privind ambalajele	=	381 – Ambalaje	5.000.000

d) Reflectarea în contabilitate a repartizării cheltuielilor de transport – aprovizionare asupra ambalajelor ieşite din gestiune:

Formula contabilă:

1.000.000	608 – Cheltuieli privind ambalajele	=	388 – Diferenţe de preţ la ambalaje	1.000.000

Notă ! Şi în acest caz, în situaţia în care stocul de ambalaje nu este epuizat la sfârşitul perioadei de gestiune, repartizarea cheltuielilor de transport se realizează cu ajutorul coeficientului de repartizare, conform metodelor cunoscute, respectiv:

- Determinarea coeficientului de repartizare a diferenţelor de preţ:

$$K = \frac{Si_{388} + Rd_{388}}{Si_{381} + Rd_{381}}$$

- Determinarea cheltuielilor de transport-aprovizionare, aferente ambalajelor ieşite din gestiune:

$$CHa = Rc_{381} \times K$$

în care:

K - coeficientul de repartizare a diferenţelor de preţ (cheltuieli de transport-aprovizionare);
Si_{388} - soldul iniţial al contului ***388 – Diferenţe de preţ la ambalaje***;
Rd_{388} - rulajul debitor al contului ***388 - Diferenţe de preţ la ambalaje***;
Si_{381} - soldul iniţial al contului ***381 – Ambalaje***;
Rd_{381} - rulajul debitor al contului ***381 – Ambalaje***;
Cha - cheltuielile de transport aprovizionare, aferente ambalajelor ieşite din gestiune.

III. 5.4. Metoda inventarului intermitent la operaţiunile cu ambalaje

Reflectarea în contabilitate a operaţiunilor cu ambalaje, prin folosirea metodei inventarului intermitent, presupune ca evaluarea şi înregistrarea în contabilitate a ambalajelor să se facă la costurile de achiziţie.

Exemplu. Informaţiile pe care le prezintă un agent economic cu privire la operaţiile cu ambalaje sunt următoarele:

- Stoc iniţial de ambalaje = 4.000.000 lei;
- Achiziţii de ambalaje în cursul perioadei de gestiune = 2.000.000 lei;
- Stoc final de ambalaje stabilit conform inventarului fizic = 1.000.000 lei.

Reflectarea în contabilitate a operaţiunilor cu ambalaje presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a anulării stocului iniţial de ambalaje la începutul perioadei de gestiune:

Formula contabilă:

4.000.000	608 – Cheltuieli privind ambalajele	=	381 – Ambalaje	4.000.000

b) Reflectarea în contabilitate a ambalajelor achiziţionate în cursul perioadei de gestiune:

- Achiziţii de ambalaj = 2.000.000 lei
- TVAd = 19 % = $\frac{2.000.000 \times 19}{100}$ = 380.000 lei

Total factură furnizor = 2.380.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	401 – Furnizori	2.380.000
2.000.000	608 – Cheltuieli privind ambalajele			
380.000	4426 – TVAd			

c) Reflectarea în contabilitate a plăţii furnizorului de ambalaje:

Formula contabilă:

2.380.000	401 – Furnizori	=	5121 – Conturi la bănci în lei	2.380.000

d) Reflectarea în contabilitate a constatării stocului final de ambalaje, în baza inventarierii fizice, conform listei de inventariere:

Formula contabilă:

1.000.000	381 – Ambalaje	=	608 – Cheltuieli privind ambalajele	1.000.000

e) La sfârşitul perioadei de gestiune se determină valoarea ieşirilor şi se închide contul de cheltuieli, respectiv:

E = Si + I - Sf = 4.000.000 + 2.000.000 - 1.000.000 = 5.000.000 lei

Formula contabilă:

5.000.000	121 – Profit şi pierderi	=	608 – Cheltuieli privind ambalajele	5.000.000

Atenţie ! După cum se observă, în cazul metodei inventarului intermitent, achiziţiile de ambalaje, ca de altfel şi în cazul celorlalte stocuri, sunt considerate o cheltuială, începând cu primirea facturii, indiferent de data consumului sau revânzării lor.

III. 5.5. Contabilitatea ambalajelor care circulă în sistem de restituire

În sistem de restituire circulă, de regulă, ambalajele refolosibile, rolul lor fiind acela de a proteja mărfurile pe timpul transportului şi manipulării acestora, fără a fi vândute clienţilor, ele rămânând în continuare în proprietatea furnizorului şi deci clienţii având obligaţia restituirii lor.

Astfel, între furnizori şi clienţi se naşte o relaţie patrimonială specială, în sensul că valoarea ambalajelor livrate nu se constituie în venit al furnizorului şi nici în gestiunea clientului nu se produce o creştere a stocului de ambalaje, acesta având obligaţia restituirii ambalajelor.

Drept urmare, aşa cum clientul se obligă să restituie ambalajele şi furnizorul se obligă de a rambursa clientului valoarea ambalajelor restituite.

Aşa cum s-a făcut precizarea, reflectarea în contabilitate a unor astfel de operaţii se realizează prin folosirea conturilor:

- ***409 – Furnizori – debitori*** – cont de activ, care se debitează cu dreptul de creanţă asupra furnizorilor, în corespondenţă cu contul ***401 – Furnizori***;
- ***419 – Clienţi creditori*** – cont de pasiv, care se creditează cu obligaţiile faţă de client, în corespondenţă cu contul ***411 – Clienţi***.

EXEMPLU: O firmă furnizoare livrează unui client mărfuri expediate în ambalaje restituibile, astfel:

- Prețul de înregistrare a mărfurilor livrate = 4.000.000 lei;
- Mărfuri livrate la preț negociat = 5.000.000 lei;
- TVAc = 19 % = $\frac{5.000.000 \times 19}{100}$ = 950.000 lei;
- Prețul de înregistrare a ambalajelor în contabilitate = 100 buc x 2.500 lei/buc. = 250.000 lei;
- Ambalaje restituibile = 100 bucăți x 3.000 lei/buc. = 300.000 lei.

Total factură = 5.000.000 + 950.000 + 300.000 = 6.250.000 lei

Reflectarea în contabilitatea furnizorului şi a clientului a acestor operații se realizează astfel:

A. Reflectarea operațiilor în contabilitatea furnizorului

a) Reflectarea în contabilitate a vânzării mărfurilor expediate în ambalaje restituibile:

Formula contabilă:

6.250.000	411 – Clienți	=	%	
			707 – Venituri din vânzarea mărfurilor	5.000.000
			4427 – TVAc	950.000
			419 – Clienți – creditori	300.000

b) Reflectarea în contabilitate a încasării contravalorii facturii, cu dispoziția de încasare:

Formula contabilă:

6.250.000	5121 – Conturi la bănci în lei	=	411 – Clienți	6.250.000

c) Reflectarea în contabilitate a descărcării gestiunii cu mărfurile vândute:

Formula contabilă:

4.000.000	607 – Cheltuieli privind mărfurile	=	371 – Mărfuri	4.000.000

d) Reflectarea în contabilitate a ieşirii ambalajelor livrate o dată cu mărfurile, în sistem de restituire (la preţul lor de înregistrare în contabilitate):

Formula contabilă:

250.000	358 – Ambalaje aflate la terţi	=	381 – Ambalaje	250.000

e) Reflectarea în contabilitate a reprimirii de la client a 70 bucăţi ambalaje, evaluate la preţul de 2.500 lei/bucata:

Rezultă:

Ambalaje reprimite = 70 buc. x 2.500 lei/buc = 175.000 lei

Formula contabilă:

175.000	381 – Ambalaje	=	358 – Ambalaje aflate la terţi	175.000

f) Reflectarea în contabilitate a rambursării cu dispoziţie de plată a contravalorii ambalajelor restituite de client, la preţul cu care au fost facturate la livrarea mărfii, respectiv:

Valoarea rambursării = 70 buc. x 3.000 lei/buc = 210.000 lei

Formula contabilă:

210.000	419 – Clienţi – creditori	=	5121 – Conturi la bănci în lei	210.000

g) Reflectarea în contabilitate a reprimirii a încă 20 bucăţi ambalaje, în stare deteriorată, la care s-a convenit pentru un preţ de recuperare decontabil de 2.000 lei/buc.:

Ambalaje restituite = 20 buc. x 2.500 lei/buc = 50.000 lei
(Preţ de înregistrare)

Formula contabilă:

50.000	381– Ambalaje	=	358 – Ambalaje aflate la terţi	50.000

h) Reflectarea în contabilitate a rambursării cu dispoziţie de plată a contravalorii ambalajelor deteriorate restituite de client, la preţul convenit de 2.000 lei/buc.:

- Valoarea ambalajelor restituite la preț de înregistrare = 20 buc. X 2.500 lei/buc. = 50.000 lei;
- Valoarea ambalajelor restituite = 20 buc x 2.000 lei/buc. = 40.000 lei la prețul convenit.

Diferențe calculate (venit) = 50.000 - 40.000 = 10.000 lei

Deoarece diferența calculată se constituie în venit al furnizorului, pentru această diferență se calculează TVAc.

Rezultă:

- Diferență (venit) = 10.000 lei
- $TVAc = 19\% = \frac{10.000 \times 19}{100} = 1.900$ lei

Formula contabilă:

51.900	419 – Clienți - creditori	=	%	
			5121 – Conturi la bănci în lei	40.000
			708 – Venituri din activități	10.000
			4427 – TVAc	1.900

i) Pentru diferența de 10 ambalaje nerestituite de client se emite de către furnizor factura de vânzare:

- Valoarea ambalajelor nerestituite = 10 buc. x 3.000 lei/buc = 30.000 lei
- $TVAc = 19\% = \frac{30.000 \times 19}{100} = 5.700$ lei

Total factură = 35.700 lei

Formula contabilă:

35.700	411– Clienți	=	%	
			707 – Venituri din vânzarea mărfurilor	30.000
			4427 – TVAc	5.700

j) Reflectarea în contabilitate a decontării facturii:

Formula contabilă:

	%	=	411 – Clienți	35.700
30.000	419 – Clienți - creditori			
5.700	5121 – Conturi la bănci în lei			

Notă! În practica comercială, pentru a se evita ca furnizorul să-i solicite clientului plata TVAc, se consideră că prețul de vânzare include TVA, cota de TVA determinându-se după formula sutei mărite, respectiv:

$$\text{Preț fără TVA} = \frac{\text{Preț de vânzare} \times 100}{100 + \text{cota TVA}}$$

k) Reflectarea în contabilitate a trecerii ambalajelor vândute în gestiunea mărfurilor:

- Valoarea de impozitare a ambalajelor vândute = 10 buc. x 2.500 lei/buc = 25.000 lei

Formula contabilă:

25.000	371 – Mărfuri	=	358 – Ambalaje aflate la terți	25.000

l) Reflectarea în contabilitate a descărcării gestiunii de mărfuri cu ambalajele vândute:

Formula contabilă:

25.000	607 – Cheltuieli privind mărfurile	=	371 – Mărfuri	25.000

B. Reflectarea operațiilor în contabilitatea clientului:

1. Reflectarea în contabilitatea a recepției mărfurilor, ambalate în ambalaje restituibile, conform facturii, respectiv:

- Mărfuri achiziționate = 5.000.000 lei
- $\text{TVAd} = 19\,\% = \frac{5.000 \times 19}{100} = 950.000$ lei
- Ambalaje restituibile = 100 buc. x 3.000 lei/buc = 300.000 lei

Total factură furnizor = 5.000.000 + 950.000 + 300.000 = 6.250.000 lei

Formula contabilă:

	%		= 401 – Furnizori	6.250.000
5.000.000		371 – Mărfuri		
950.000		4426 – TVAd		
300.000		409 – Furnizori – debitori		

2. Reflectarea în contabilitate a plății facturii furnizorului, în baza dispoziției de încasare, din contul curent:

Formula contabilă:

6.250.000	401 – Furnizori	=	5121 – Conturi la bănci în lei	6. 250.000

3. Reflectarea în regim extracontabil a ambalajelor preluate în regim de restituire, prin debitarea contului în afara bilanțului ***8033 – Valori materiale primite în păstrare sau în custodie:***

300.000	8033 – Valori materiale primite în păstrare sau în custodie	=	-	

4. Reflectarea în contabilitate a încasării contravalorii a 70 buc. ambalaje, restituite furnizorului:

Valoarea ambalajelor = 70 buc. x 3.000 lei/buc = 210.000 lei

Formula contabilă:

210.000	5121 – Conturi la bănci în lei	=	409 – Furnizori debitori	210.000

5. Pe măsura restituirii ambalajelor către furnizor se creditează contul 8033 – ***Valori materiale primite în păstrare sau în custodie*** cu valoarea ambalajelor restituite:

	-	=	8033 – Valori materiale primite în păstrare sau în custodie	210.000

6. Reflectarea în contabilitate a încasării preţului de recuperare convenit cu furnizorul pentru cele 20 buc. ambalaje deteriorate:

- Valoarea ambalajelor = 20 buc x 3.000 lei/buc = 60.000 lei;
- Valoarea ambalajelor deteriorate restituite = 20 buc x 2.000 lei/buc = 40.000 lei;

Diferenţa (cheltuiala) = 60.000 - 40.000 = 20.000 lei.

Dacă considerăm că diferenţa faţă de preţul de facturare include şi TVA deductibilă, rezultă:

$$\text{Diferenţa de preţ (cheltuială) fără TVA} = \frac{\text{Diferenţa x 100}}{100 + \text{cota TVA}} =$$

$$= \frac{20.000 \times 100}{100 + 19} = \frac{20.000}{119} \times 100 = 16.807 \text{ lei;}$$

TVAd = 20.000 - 16.807 = 3.193 lei.

Formula contabilă:

	%	=	409 – Furnizori debitori	60.000
40.000	5121 – Conturi la bănci în lei			
16.807	658 – Alte cheltuieli de exploatare			
3.193	4426 – TVAd			

7. Reflectarea în contabilitate a celor 10 ambalaje nerestituite, reţinute pentru nevoi proprii, pentru care furnizorul a emis factură de vânzare:

- Valoarea ambalajelor (10 buc) fără TVAd = 16.807 lei
- TVAd = 19 % = 3.193 lei

Total factură = 20.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	401 – Furnizori	20.000
16.807	381 – Ambalaje			
3.193	4426 – TVAd			

8. Reflectarea în contabilitate a decontării obligaţiei de plată, în limita sumei achitate la aprovizionare:

Formula contabilă:

60.000	401 – Furnizori	=	409 – Furnizori debitori	60.000

III. 6. Provizioane pentru deprecierea stocurilor şi producţiei în curs de execuţie

Pentru deprecierea stocurilor de mărfuri, materii prime şi materiale, obiecte de inventar, produse şi alte bunuri materiale, precum şi a producţiei în curs de execuţie, de regulă, la finele exerciţiului financiar, ***cu ocazia inventarierii***, se constituie ***provizioane*** pe seama cheltuielilor

În perioada următoare, la finele fiecărui exerciţiu financiar sau la ieşirea din patrimoniu a bunurilor respective, provizioanele constituite se suplimentează, se diminuează sau se anulează, astfel:

a) – în situaţia în care deprecierea este superioară provizionului constituit se constituie un ***provizion suplimentar*** ;

b) – în cazul în care deprecierea constatată este inferioară provizionului constituit, diferenţa se deduce din provizionul constituit şi se înregistrează la ***venituri*** ;

c) – cu ocazia anulării unui provizion, la ieşirea din patrimoniu a stocurilor, provizioanele constituite se înregistrează la venituri.

Rezultă:

$$P = Vcs - Vis$$

în care:

P - provizionul pentru deprecierea stocurilor şi producţiei în curs de execuţie;
Vcs - valoarea contabilă a stocurilor;
Vis - valoarea de inventar a stocurilor.

În principiu, la închiderea exerciţiului financiar, cu ocazia inventarierii, ***valoarea de intrare*** în gestiune a stocurilor şi producţiei în curs de execuţie se compară cu ***valoarea de inventar*** a acestora (valoarea actuală).

Valoarea de inventar este dată de preţul pieţei şi de utilitatea bunurilor respective

Dacă valoarea de intrare este mai mare decât valoarea de inventar, aceasta se înregistrează în contabilitate, iar pentru diferenţa dintre valoarea contabilă de intrare şi valoarea de inventar firma poate constitui un provizion.

Constituirea provizioanelor se realizează distinct, pe tipuri de stocuri şi producţie în curs de execuţie.

Reflectarea în contabilitate a provizioanelor pentru deprecierea stocurilor şi producţiei în curs de execuţie se realizează cu ajutorul grupei de ***conturi 39 – Provizioane pentru deprecierea stocurilor şi producţiei în curs de execuţie***, care cuprinde următoarele conturi sintetice de gradul I:

- **39 – Provizioane pentru deprecierea stocurilor şi producţiei în curs de execuţie:**
  - **390 – Provizioane pentru deprecierea materiilor prime**
  - **391 – Provizioane pentru deprecierea materialelor consumabile**
  - **392 – Provizioane pentru deprecierea obiectelor de inventar**
  - **393 – Provizioane pentru deprecierea producţiei în curs de execuţie**
  - **394 – Provizioane pentru deprecierea produselor**
  - **395 – Provizioane pentru deprecierea stocurilor aflate la terţi**

396 – Provizioane pentru deprecierea animalelor
397 – Provizioane pentru deprecierea mărfurilor
398 – Provizioane pentru deprecierea ambalajelor

Toate conturile din grupa **39 – Provizioane pentru deprecierea stocurilor şi producţiei în curs de execuţie** se caracterizează prin următoarele:

- **Conturile 390 – 398**
- Cu ajutorul conturilor din această grupă se ţine evidenţa constituirii, de regulă, la sfârşitul exerciţiului, a provizioanelor pentru deprecierea stocurilor de materii prime şi materiale consumabile, obiecte de inventar, producţie în curs de execuţie, produse, animale, mărfuri şi ambalaje, precum şi a suplimentării, diminuării sau anulării acestora, potrivit legii;
- **Conţinutul economic**:
  - conturi rectificative ale stocurilor şi producţiei în curs de execuţie;
- **Funcţia contabilă**:
  - conturi de pasiv;
- **Se creditează**:
  - cu valoarea provizioanelor pentru deprecierea stocurilor şi a producţiei în curs de execuţie, constituite sau suplimentate potrivit legii (6814);
- **Se debitează**:
  - cu sumele reprezentând diminuarea sau anularea provizioanelor pentru deprecierea stocurilor şi producţiei în curs de execuţie (7814);
- **Soldul final**:
  - sold creditor, reprezentând valoarea provizioanelor constituite la sfârşitul exerciţiului financiar;
- Toate conturile de provizioane se pot dezvolta în conturi analitice, pe feluri de provizioane şi pe obiectele pentru care s-au constituit.

Atenţie! Conform noului Plan de conturi general, aplicat experimental în baza O.M.F. nr. 403/1999, grupa de conturi **39 – Provizioane pentru deprecierea stocurilor şi producţiei în curs de execuţie,** cuprinde următoarele conturi sintetice de gradul I şi II:

- **39 Provizioane pentru deprecierea stocurilor şi producţiei în curs de execuţie**
  - 391 Provizioane pentru deprecierea materiilor prime
  - 392 Provizioane pentru deprecierea materialelor
    - 3921 Provizioane pentru deprecierea materialelor consumabile
    - 3922 Provizioane pentru deprecierea materialelor de natura obiectelor de inventar
  - 393 Provizioane pentru deprecierea producţiei în curs de execuţie
  - 394 Provizioane pentru deprecierea produselor
    - 3941 Provizioane pentru deprecierea semifabricatelor
    - 3945 Provizioane pentru deprecierea produselor finite
    - 3946 Provizioane pentru deprecierea produselor reziduale
  - 395 Provizioane pentru deprecierea stocurilor aflate la terţi

3951 Provizioane pentru deprecierea materiilor prime şi consumabilelor aflate la terţi
3952 Provizioane pentru deprecierea semifabricatelor aflate la terţi
3953 Provizioane pentru deprecierea produselor finite aflate la terţi
3954 Provizioane pentru deprecierea produselor reziduale aflate la terţi
3956 Provizioane pentru deprecierea animalelor aflate la terţi
3957 Provizioane pentru deprecierea mărfurilor aflate la terţi
3958 Provizioane pentru deprecierea ambalajelor aflate la terţi
396 Provizioane pentru deprecierea animalelor
397 Provizioane pentru deprecierea mărfurilor
398 Provizioane pentru deprecierea ambalajelor

EXEMPLE:

Exemplul 1. Se înregistrează în contabilitate provizioane constituite pentru deprecierea materialelor consumabile, în valoare de 5.000.000 lei.

Formula contabilă:

5.000.000	6814 – Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru deprecierea activelor circulante	=	391 – Provizioane pentru deprecierea materialelor consumabile	5.000.000

- Reflectarea în contabilitate a anulării sau diminuării provizionului constituit (luăm cazul anulării în totalitate a provizionului constituit):

Formula contabilă:

5.000.000	391 – Provizioane pentru deprecierea materialelor consumabile	=	7814 – Venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante	5.000.000

Notă ! În acelaşi mod se procedează cu toate categoriile de stocuri şi producţie în curs de execuţie, pentru constituirea, anularea sau diminuarea provizioanelor.

PLANUL DE CONTURI GENERAL

CLASA 1 - CONTURI DE CAPITALURI

10 CAPITAL ŞI REZERVE

101 Capital social
- **1011** Capital subscris nevărsat
- **1012** Capital subscris vărsat

104 Prime legate de capital
- **1041** Prime de emisiune sau de aport
- **1042** Prime de fuziune

105 Diferențe de reevaluare[1]

106 Rezerve
- **1061** Rezerve legale
- **1063** Rezerve statutare
- **1068** Alte rezerve

107 Rezultatul reportat

108 Contul întreprinzătorului individual

11 FONDURI[2]

111 Fondul de dezvoltare[2]

112 Fondul de participare la profit

118 Alte fonduri

119 Repartizări la fondul de dezvoltare[3]

12 REZULTATUL EXERCIȚIULUI

121 Profit şi pierdere

129 Repartizarea profitului

13 SUBVENȚII PENTRU INVESTIȚII

131 Subvenții pentru investiții

14 PROVIZIOANE REGLEMENTATE[4]

141 Provizioane reglementate

15 PROVIZIOANE PENTRU RISCURI ŞI CHELTUIELI

151 Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli
- **1511** Provizioane pentru litigii
- **1512** Provizioane pentru garanții acordate clienților
- **1513** Provizioane pentru cheltuieli de repartizat pe mai multe exerciții
- **1514** Provizioane pentru pierderi din schimb valutar
- **1518** Alte provizioane pentru riscuri şi cheltuieli

---

[1] Se utilizează potrivit dispozițiilor legale.
[2] Se utilizează potrivit dispozițiilor legale.
[3] În curs de lichidare după anul1997.
[4] Conținutul şi utilizarea conturilor din această grupă se stabilesc în funcție de dispozițiile legale.

16 ÎMPRUMUTURI ŞI DATORII ASIMILATE

161 Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni
162 Credite bancare pe termen lung şi mediu
1621 Credite bancare pe termen lung şi mediu
1622 Credite bancare pe termen lung şi mediu nerambursate la scadenţă
1623 Credite externe guvernamentale
1624 Credite externe garantate de stat
1625 Credite externe garantate de bănci
1626 Credite de la trezoreria statului
166 Datorii legate de participaţii
167 Alte împrumuturi şi datorii asimilate
168 Dobânzi aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate
1681 Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligaţiuni
1682 Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung şi mediu
1686 Dobânzi aferente datoriilor legate de participaţii
1687 Dobânzi aferente altor împrumuturi şi datorii asimilate
169 Prime privind rambursarea obligaţiunilor

CLASA 2 - CONTURI DE IMOBILIZĂRI

20 IMOBILIZĂRI NECORPORALE

201 Cheltuieli de constituire
203 Cheltuieli de cercetare şi dezvoltare
205 Concesiuni, brevete şi alte drepturi
207 Fond comercial
208 Alte imobilizări necorporale

21 IMOBILIZĂRI CORPORALE

211 Terenuri
2111 Terenuri
2112 Amenajări de terenuri
212 Mijloace fixe[1]
2121 Construcţii
2122 Echipamente tehnologice (Maşini, utilaje şi instalaţii de lucru)
2123 Aparate şi instalaţii de măsurare, control şi reglare
2124 Mijloace de transport
2125 Animale şi plantaţii
2126 Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale

23 IMOBILIZĂRI ÎN CURS

[1] Modificate începând cu data de 1 ianuarie 1999, conform O.M.F. nr. 314 / 5.04.1999

230 Imobilizări necorporale în curs
231 Imobilizări corporale în curs

26 IMOBILIZĂRI FINANCIARE

261 Titluri de participare
262 Titluri imobilizate ale activităţii de portofoliu
263 Alte titluri imobilizate
267 Creanţe imobilizate
2671 Creanţe legate de participaţii
2672 Împrumuturi acordate pe termen lung
2677 Alte creanţe imobilizate
2678 Dobânzi aferente creanţelor imobilizate
269 Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare

28 AMORTIZĂRI PRIVIND IMOBILIZĂRILE[1]

280 Amortizări privind imobilizările necorporale
2801 Amortizarea cheltuielilor de constituire
2803 Amortizarea cheltuielilor de cercetare şi dezvoltare
2805 Amortizarea concesiunilor, brevetelor şi altor drepturi şi valori similare
2807 Amortizarea fondului comercial
2808 Amortizarea altor imobilizări necorporale
281 Amortizări privind imobilizările corporale
2810 Amortizarea terenurilor
2811 Amortizarea construcţiilor
2812 Amortizarea echipamentelor tehnologice
2813 Amortizarea aparatelor şi instalaţiilor de măsură, de control şi reglare
2814 Amortizarea mijloacelor de transport şi ale plantaţiilor
2815 Amortizarea animalelor şi plantaţiilor
2816 Amortizarea mobilierului, aparaturii birotice, echipamentului de protecţie a valorilor umane şi materiale şi a altor active corporale

29 PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA IMOBILIZĂRILOR

290 Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor necorporale
291 Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor corporale
293 Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor în curs
296 Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare

CLASA 3 - CONTURI DE STOCURI ŞI PRODUCŢIE ÎN CURS DE EXECUŢIE

30 STOCURI DE MATERII ŞI MATERIALE

300 Materii prime

---

[1] Modificate începând cu data de 1 ianuarie 1999, conform O.M.F. nr. 314 / 5.04.1999

301 Materiale consumabile
3011 Materiale auxiliare
3012 Combustibili
3013 Materiale pentru ambalat
3014 Piese de schimb
3015 Seminţe şi materiale de plantat
3016 Furaje
3018 Alte materiale consumabile
308 Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale

32 OBIECTE DE INVENTAR
321 Obiecte de inventar
322 Uzura obiectelor de inventar
323 Baracamente şi amenajări provizorii
328 Diferenţe de preţ la obiecte de inventar

33 PRODUCŢIA ÎN CURS DE EXECUŢIE
331 Produse în curs de execuţie
332 Lucrări şi servicii în curs de execuţie

34 PRODUSE
341 Semifabricate
345 Produse finite
346 Produse reziduale
348 Diferenţe de preţ la produse

35 STOCURI AFLATE LA TERŢI
351 Materii şi materiale aflate la terţi
352 Obiecte de inventar la terţi
354 Produse aflate la terţi
356 Animale aflate la terţi
357 Mărfuri în custodie sau în consignaţie la terţi
358 Ambalaje aflate la terţi

36 ANIMALE
361 Animale şi păsări
368 Diferenţe de preţ la animale şi păsări

37 MĂRFURI
371 Mărfuri
378 Diferenţe de preţ la mărfuri

38 AMBALAJE
381 Ambalaje
388 Diferenţe de preţ la ambalaje

39 PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA STOCURILOR ŞI PRODUCŢIEI ÎN CURS DE EXECUŢIE

390 Provizioane pentru deprecierea materiilor prime
391 Provizioane pentru deprecierea materialelor consumabile
392 Provizioane pentru deprecierea obiectelor de inventar
393 Provizioane pentru deprecierea producției în curs de execuție
394 Provizioane pentru deprecierea produselor
395 Provizioane pentru deprecierea stocurilor aflate la terți
396 Provizioane pentru deprecierea animalelor
397 Provizioane pentru deprecierea mărfurilor
398 Provizioane pentru deprecierea ambalajelor

CLASA 4 - CONTURI DE TERȚI

40 FURNIZORI ŞI CONTURI ASIMILATE
401 Furnizori
403 Efecte de plătit
404 Furnizori de imobilizări
405 Efecte de plătit pentru imobilizări
408 Furnizori - facturi nesosite
409 Furnizori - debitori
41 CLIENȚI ŞI CONTURI ASIMILATE
411 Clienți
413 Efecte de primit
416 Clienți incerți
418 Clienți - facturi de întocmit
419 Clienți - creditori
42 PERSONAL ŞI CONTURI ASIMILATE
421 Personal - remunerații datorate
423 Personal - ajutoare materiale datorate
424 Participarea personalului la profit
425 Avansuri acordate personalului
426 Drepturi de personal neridicate
427 Rețineri din remunerații datorate terților
428 Alte datorii şi creanțe în legătură cu personalul
4281 Alte datorii în legătură cu personalul
4282 Alte creanțe în legătură cu personalul
43 ASIGURĂRI SOCIALE, PROTECȚIA SOCIALĂ ŞI CONTURI ASIMILATE
431 Asigurări sociale
4311 Contribuția unității la asigurările sociale
4312 Contribuția personalului pentru pensia suplimentară
437 Ajutor de șomaj

4371 Contribuția unității la fondul de șomaj
4372 Contribuția personalului la fondul de șomaj
438 Alte datorii şi creanţe sociale
4381 Alte datorii sociale
4382 Alte creanţe sociale

44 BUGETUL STATULUI, FONDURI SPECIALE ŞI CONTURI ASIMILATE

441 Impozitul pe profit
442 Taxa pe valoare adăugată
4423 TVA de plată
4424 TVA de recuperat
4426 TVA deductibilă
4427 TVA colectată
4428 TVA neexigibilă
444 Impozitul pe salarii
445 Subvenții
446 Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate
447 Fonduri speciale - taxe şi vărsăminte asimilate
448 Alte datorii şi creanţe cu bugetul statului
4481 Alte datorii faţă de bugetul statului
4482 Alte creanţe privind bugetul statului
4483 Datorii faţă de stat[5]
4484 Creanţe în legătură cu statul[6]

45 GRUP ŞI ASOCIAȚI

451 Decontări în cadrul grupului
4511 Decontări în cadrul grupului
4518 Dobânzi aferente decontărilor în cadrul grupului
455 Asociați - conturi curente
4551 Asociați - conturi curente
4558 Dobânzi - conturi asociați
456 Decontări cu asociații privind capitalul
457 Dividende de plată
458 Decontări din operații în participație
4581 Decontări din operații în participație - activ
4582 Decontări din operații în participație - pasiv

46 DEBITORI ŞI CREDITORI DIVERŞI

461 Debitori diverşi
462 Creditori diverşi

---

[5] Se utilizează potrivit instrucțiunilor Ministerului Finanțelor.
[6] Se utilizează potrivit instrucțiunilor Ministerului Finanțelor.

47 CONTURI DE REGULARIZARE ŞI ASIMILATE

471 Cheltuieli înregistrate în avans
472 Venituri înregistrate în avans
473 Decontări din operaţii în curs de clarificare
476 Diferenţe de conversie - activ
477 Diferenţe de conversie - pasiv

48 DECONTĂRI ÎN CADRUL UNITĂŢII

481 Decontări între unitate şi subunităţi
482 Decontări între subunităţi

49 PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA CREANŢELOR

491 Provizioane pentru deprecierea creanţelor - clienţi
495 Provizioane pentru deprecierea creanţelor - decontări in cadrul grupului, unităţii şi cu asociaţii
496 Provizioane pentru deprecierea creanţelor - debitori diverşi

CLASA 5 - CONTURI DE TREZORERIE

50 TITLURI DE PLASAMENT

502 Acţiuni proprii
503 Acţiuni
505 Obligaţiuni emise şi răscumpărate
506 Obligaţiuni

508 Alte titluri de plasament şi creanţe asimilate
5081 Alte titluri de plasament
5088 Dobânzi la obligaţiuni şi titluri de plasament
509 Vărsăminte de efectuat pentru titluri de plasament

51 CONTURI LA BĂNCI

511 Valori de încasat
5112 Cecuri de încasat
5113 Efecte de încasat
5114 Efecte remise spre scontare
512 Conturi curente la bănci
5121 Conturi la bănci în lei
5124 Conturi la bănci în devize
5125 Sume în curs de decontare
5126 Carnete de cecuri cu limită de sumă
518 Dobânzi
5186 Dobânzi de plătit
5187 Dobânzi de încasat

519 Credite bancare pe termen scurt
5191 Credite bancare pe termen scurt
5192 Credite bancare pe termen scurt nerambursate la scadență
5193 Credite externe guvernamentale
5194 Credite externe garantate de stat
5195 Credite externe garantate de bănci
5196 Credite de la trezoreria statului
5198 Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt

53 CASA
531 Casa
5311 Casa în lei
5314 Casa în devize
532 Alte valori
5321 Timbre fiscale şi poştale
5322 Bilete de tratament şi odihnă
5323 Tichete şi bilete de călătorie
5328 Alte valori

54 ACREDITIVE
541 Acreditive
5411 Acreditive în lei
5412 Acreditive în devize
542 Avansuri de trezorerie

58 VIRAMENTE INTERNE
581 Viramente interne

59 PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA CONTURILOR DE TREZORERIE
590 Provizioane pentru deprecierea titlurilor de plasament

CLASA 6 - CONTURI DE CHELTUIELI

60 CHELTUIELI CU MATERII PRIME, MATERIALE ŞI MĂRFURI
600 Cheltuieli cu materiile prime
601 Cheltuieli cu materialele consumabile
6011 Cheltuieli cu materialele auxiliare
6012 Cheltuieli privind combustibilii
6013 Cheltuieli privind materialele pentru ambalat
6014 Cheltuieli privind piesele de schimb
6015 Cheltuieli privind semințele şi materialele de plantat
6016 Cheltuieli privind furajele
6018 Cheltuieli privind alte materiale consumabile
602 Cheltuieli privind obiectele de inventar

603 Cheltuieli privind baracamentele
604 Cheltuieli privind materialele nestocate
605 Cheltuieli privind energia şi apa
606 Cheltuieli cu animalele şi păsările
607 Cheltuieli privind mărfurile
608 Cheltuieli privind ambalajele

61 CHELTUIELI CU LUCRĂRILE ŞI SERVICIILE EXECUTATE DE TERŢI

611 Cheltuieli de întreţinere şi reparaţii
612 Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile
613 Cheltuieli cu primele de asigurare
614 Cheltuieli cu studiile şi cercetările

62 CHELTUIELI CU ALTE SERVICII EXECUTATE DE TERŢI

621 Cheltuieli cu colaboratorii
622 Cheltuieli privind comisioanele şi onorariile
623 Cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate
624 Cheltuieli cu transportul de bunuri şi de personal
625 Cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări
626 Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicaţii
627 Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate
628 Alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi

63 CHELTUIELI CU IMPOZITELE, TAXELE ŞI VĂRSĂMINTELE ASIMILATE

631 Cheltuieli cu impozitul pe salarii
635 Cheltuieli cu alte impozite

64 CHELTUIELI CU PERSONALUL

641 Cheltuieli cu remuneraţiile
645 Cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială
6451 Cheltuieli privind contribuţia unităţii la asigurările sociale
6452 Cheltuieli privind contribuţia unităţii la ajutorul de şomaj
6458 Alte cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială

65 ALTE CHELTUIELI DE EXPLOATARE

654 Pierderi din creanţe
658 Alte cheltuieli de exploatare

66 CHELTUIELI FINANCIARE

663 Pierderi din creanţe legate de participaţii
664 Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate
665 Cheltuieli din diferenţe de curs valutar
666 Cheltuieli privind dobânzile
667 Cheltuieli privind sconturile acordate
668 Alte cheltuieli financiare

67 CHELTUIELI EXCEPŢIONALE

671 Cheltuieli excepţionale privind operaţiile de gestiune

6711 Despăgubiri, amenzi şi penalităţi

6712 Donaţii şi subvenţii acordate

6714 Pierderi din debitori diverşi

6718 Alte cheltuieli excepţionale privind operaţiile de gestiune

672 Cheltuieli privind operaţiile de capital

6721 Cheltuieli privind activele cedate

6728 Alte cheltuieli excepţionale privind operaţiile de capital

68 CHELTUIELI CU AMORTIZĂRILE ŞI PROVIZIOANELE

681 Cheltuieli de exploatare privind amortizările şi provizioanele

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor

6812 Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru riscuri şi cheltuieli

6813 Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru deprecierea imobilizărilor

6814 Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru deprecierea activelor circulante

686 Cheltuieli financiare privind amortizările şi provizioanele

6862 Cheltuieli financiare privind provizioane pentru riscuri şi cheltuieli

6863 Cheltuieli financiare privind provizioane pentru deprecieri

6868 Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligaţiunilor

687 Cheltuieli excepţionale privind amortizările şi provizioanele

6871 Cheltuieli excepţionale privind amortizarea imobilizărilor

6872 Cheltuieli excepţionale privind provizioane pentru riscuri şi cheltuieli

6873 Cheltuieli excepţionale privind provizioane pentru deprecieri

6874 Cheltuieli excepţionale privind provizioane reglementate

69 CHELTUIELI CU IMPOZITUL PE PROFIT

691 Cheltuieli cu impozitul pe profit

CLASA 7 - CONTURI DE VENITURI

70 VENITURI DIN VÂNZĂRI DE PRODUSE, MĂRFURI, SERVICII PRESTATE ŞI DIN ALTE ACTIVITĂŢI

701 Venituri din vânzarea produselor finite

702 Venituri din vânzarea semifabricatelor

703 Venituri din vânzarea produselor reziduale

704 Venituri din lucrări executate şi servicii prestate

705 Venituri din studii şi cercetări

706 Venituri din redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii

707 Venituri din vânzarea mărfurilor

708 Venituri din activităţi diverse

71 VENITURI DIN PRODUCŢIA STOCATĂ

711 Venituri din producţia stocată

72 VENITURI DIN PRODUCŢIA DE IMOBILIZĂRI

721 Venituri din producţia de imobilizări necorporale

722 Venituri din producţia de imobilizări corporale

74 VENITURI DIN SUBVENŢII DE EXPLOATARE

741 Venituri din subvenţii de exploatare

75 ALTE VENITURI DIN EXPLOATARE

754 Venituri din creanţe reactivate

758 Alte venituri din exploatare

76 VENITURI FINANCIARE

761 Venituri din participaţii

762 Venituri din alte imobilizări financiare

763 Venituri din creanţe imobilizate

764 Venituri din titluri de plasament

765 Venituri din diferenţe de curs valutar

766 Venituri din dobânzi

767 Venituri din sconturi obţinute

768 Alte venituri financiare

77 VENITURI EXCEPŢIONALE

771 Venituri excepţionale din operaţii de gestiune

7711 Venituri din despăgubiri şi penalităţi

7718 Alte venituri excepţionale din operaţii de gestiune

772 Venituri din operaţii de capital

7721 Venituri din cedarea activelor

7727 Subvenţii pentru investiţii virate la venituri

7728 Alte venituri excepţionale din operaţii de capital

78 VENITURI DIN PROVIZIOANE

781 Venituri din provizioane privind activitatea de exploatare

7812 Venituri din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli

7813 Venituri din provizioane pentru deprecierea imobilizărilor

7814 Venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante

786 Venituri financiare din provizioane

7862 Venituri din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli

7863 Venituri din provizioane pentru deprecieri

787 Venituri excepţionale din provizioane

7872 Venituri excepţionale din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli

7873 Venituri excepţionale din provizioane pentru deprecieri

7874 Venituri excepţionale din provizioane reglementate

CLASA 8 - CONTURI SPECIALE

80 CONTURI ÎN AFARA BILANŢULUI
- **801** Angajamente acordate
  - **8011** Giruri şi garanţii acordate
  - **8018** Alte angajamente acordate
- **802** Angajamente primite
  - **8021** Giruri şi garanţii primite
  - **8028** Alte angajamente primite
- **803** Alte conturi în afara bilanţului
  - **8031** Mijloace fixe luate cu chirie
  - **8032** Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare
  - **8033** Valori materiale primite în păstrare sau custodie
  - **8034** Debitori scoşi din activ, urmăriţi în continuare
  - **8035** Debitori din amenzi şi penalităţi pretinse
  - **8036** Redevenţe, locaţii de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate
  - **8037** Efecte scontate neajunse la scadenţă
  - **8038** Alte valori în afara bilanţului

89 BILANŢ
- **891** Bilanţ de deschidere
- **892** Bilanţ de închidere

CLASA 9 - CONTURI DE GESTIUNE

90 DECONTĂRI INTERNE
- **901** Decontări interne privind cheltuielile
- **902** Decontări interne privind producţia obţinută
- **903** Decontări interne privind diferenţele de preţ

92 CONTURI DE CALCULAŢIE
- **921** Cheltuielile activităţii de bază
- **922** Cheltuielile activităţii auxiliare
- **923** Cheltuieli indirecte de producţie
- **924** Cheltuieli generale de administraţie
- **925** Cheltuieli de desfacere

93 COSTUL PRODUCŢIEI
- **931** Costul producţiei obţinute
- **932** Costul producţiei în curs de execuţie

PLANUL DE CONTURI GENERAL
- CONFORM OMF NR. 403/1999 -

CLASA 1 CONTURI DE CAPITALURI

10 CAPITALURI ŞI REZERVE
- 101 Capital[1]
  - 1011 Capital subscris nevărsat
  - 1012 Capital subscris vărsat
  - 1015 Patrimoniul regiei
  - 1016 Patrimoniul public
- 104 Prime legate de capital
  - 1041 Prime de emisiune
  - 1042 Prime de fuziune
  - 1043 Prime de aport
  - 1044 Prime de conversie a obligaţiunilor în acţiuni
- 105 Rezerve din reevaluare
  - 1051 Rezerve din reevaluare aferente bilanţului de deschidere al primului an de aplicare a ajustării la inflaţie
  - 1052 Rezerve din reevaluare aferente exerciţiului în curs
  - 1058 Rezerve din reevaluări dispuse prin acte normative
- 106 Rezerve
  - 1061 Rezerve legale
  - 1062 Rezerve pentru acţiuni proprii
  - 1063 Rezerve statutare sau contractuale
  - 1068 Alte rezerve

11 REZULTATUL REPORTAT
- 117 Rezultatul reportat

12 REZULTATUL EXERCIŢIULUI
- 121 Profit şi pierdere
- 129 Repartizarea profitului

13 SUBVENŢII PENTRU INVESTIŢII
- 131 Subvenţii pentru investiţii

14 PROVIZIOANE REGLEMENTATE
- 141 Provizioane reglementate[2]

15 PROVIZIOANE PENTRU RISCURI ŞI CHELTUIELI

---

[1] În funcţie de forma juridică a întreprinderii se va scrie: capital social, capital individual, patrimoniul regiei etc.

[2] Se utilizează potrivit dispoziţiilor legale

151 Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli
1511 Provizioane pentru litigii
1512 Provizioane pentru garanţii acordate clienţilor
1513 Provizioane pentru cheltuieli de repartizat pe mai multe exerciţii
1518 Alte provizioane pentru riscuri şi cheltuieli

16 ÎMPRUMUTURI ŞI DATORII ASIMILATE
161 Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni
1614 Împrumuturi externe din emisiuni de obligaţiuni garantate de stat
1615 Împrumuturi externe din emisiuni de obligaţiuni garantate de bănci
1617 Împrumuturi interne din emisiuni de obligaţiuni garantate de stat
162 Credite bancare pe termen lung şi mediu
1621 Credite bancare pe termen lung şi mediu
1622 Credite bancare pe termen lung şi mediu nerambursate la scadenţă
1623 Credite externe guvernamentale
1624 Credite bancare externe garantate de stat
1625 Credite bancare externe garantate de bănci
1626 Credite de la trezoreria statului
1627 Credite bancare interne garantate de stat
166 Datorii ce privesc investiţiile financiare
1661 Datorii către societăţile din cadrul grupului
1662 Datorii către societăţile în care există interese de participare
167 Alte împrumuturi şi datorii asimilate
168 Dobânzi aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate
1681 Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligaţiuni
1682 Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung şi mediu
1685 Dobânzi aferente datoriilor către societăţile din cadrul grupului
1686 Dobânzi aferente datoriilor către societăţile în care există interese de participare
1687 Dobânzi aferente altor împrumuturi şi datorii asimilate
169 Prime privind rambursarea obligaţiunilor

CLASA 2 CONTURI DE IMOBILIZĂRI

20 IMOBILIZĂRI NECORPORALE
201 Cheltuieli de constituire
203 Cheltuieli de dezvoltare
205 Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale şi alte drepturi şi valori similare
2051 Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale şi alte drepturi şi valori similare achiziţionate
2052 Brevete, licenţe, mărci comerciale şi alte drepturi şi valori similare obţinute cu resurse proprii
207 Fond comercial
208 Alte imobilizări necorporale

21 IMOBILIZĂRI CORPORALE
- 211 Terenuri şi construcţii
  - 2111 Terenuri şi amenajări de terenuri
  - 2112 Construcţii
- 212 Instalaţii tehnice şi maşini
  - 2121 Maşini, utilaje şi instalaţii de lucru
  - 2122 Aparate şi instalaţii de măsurare, control şi reglare
  - 2123 Mijloace de transport
  - 2124 Animale şi plantaţii
- 213 Alte instalaţii, utilaje şi mobilier
  - 2131 Mobilier şi aparatură birotică
  - 2132 Echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale
  - 2138 Alte imobilizări corporale

23 IMOBILIZĂRI ÎN CURS
- 231 Imobilizări corporale în curs
  - 2311 Terenuri şi construcţii
  - 2312 Instalaţii tehnice şi maşini
  - 2313 Alte imobilizări corporale
- 232 Avansuri acordate pentru comenzi de imobilizări corporale
  - 2321 Avansuri acordate pentru terenuri şi construcţii
  - 2322 Avansuri acordate pentru instalaţii tehnice şi maşini
  - 2323 Avansuri acordate pentru alte imobilizări corporale
- 233 Imobilizări necorporale în curs
- 234 Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale

26 IMOBILIZĂRI FINANCIARE
- 261 Titluri de participare deţinute la societăţi în cadrul grupului
- 262 Titluri de participare deţinute la societăţi în afara grupului
- 263 Imobilizări financiare sub formă de interese de participare
  - 2633 Titluri de participare deţinute în societăţi asociate din cadrul grupului
  - 2634 Titluri de participare deţinute în societăţile asociate din afara grupului
  - 2635 Titluri de participare strategice în cadrul grupului
  - 2636 Titluri de participare strategice în afara grupului
- 264 Alte titluri imobilizate
- 267 Creanţe imobilizate
  - 2671 Sume datorate de filiale
  - 2672 Dobânda aferentă sumelor datorate de filiale
  - 2673 Împrumuturi acordate pe termen lung
  - 2674 Dobânda aferentă împrumuturilor acordate pe termen lung
  - 2675 Creanţe legate de interesele de participare
  - 2676 Dobânda aferentă creanţelor legate de interesele de participare

2677[3] Acţiuni proprii active imobilizate
2678 Alte creanţe imobilizate
2679 Dobânzi aferente creanţelor imobilizate
269 Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare
2691 Vărsăminte de efectuat referitoare la titluri de participare deţinute la societăţi în cadrul grupului
2692 Vărsăminte de efectuat referitoare la interesele de participare
2698 Alte vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare

28 AMORTIZĂRI PRIVIND IMOBILIZĂRILE
280 Amortizări privind imobilizările necorporale
2801 Amortizarea cheltuielilor de constituire
2803 Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare
2805 Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licenţelor, mărcilor comerciale şi altor drepturi şi valori similare
2807 Amortizarea fondului comercial
2808 Amortizarea altor imobilizări necorporale
281 Amortizarea privind imobilizările corporale
2811 Amortizarea amenajării terenurilor şi construcţiilor
2812 Amortizarea instalaţiilor tehnice şi maşinilor
2813 Amortizarea mobilierului şi altor imobilizări corporale

29 PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA IMOBILIZĂRILOR
290 Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor necorporale
2903 Provizioane pentru cheltuieli de dezvoltare
2905 Provizioane pentru concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale şi alte drepturi şi valori similare
2907 Provizioane pentru fondul comercial
2908 Provizioane pentru alte imobilizări necorporale
291 Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor corporale
2911 Provizioane pentru deprecierea terenurilor şi construcţiilor
2912 Provizioane pentru deprecierea instalaţiilor tehnice şi maşinilor
2913 Provizioane pentru deprecierea mobilierului şi altor imobilizări corporale
293 Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor în curs
2931 Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor corporale în curs
2933 Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor necorporale în curs
296 Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare
2961 Provizioane pentru deprecierea titlurilor de participare deţinute la societăţi în cadrul grupului
2962 Provizioane pentru deprecierea titlurilor de participare deţinute la societăţi în afara grupului

---

[3] Sunt reflectate acţiunile proprii clasificate în active imobilizate în funcţie de intenţia cu privire la durata de deţinere de peste un an, stabilită cu ocazia achiziţiei sau reclasării.

2963 Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare sub formă de interese de participare
2964 Provizioane pentru deprecierea altor titluri imobilizate
2965 Provizioane pentru deprecierea sumelor datorate de filiale
2966 Provizioane pentru deprecierea împrumuturilor acordate pe termen lung
2967 Provizioane pentru deprecierea creanţelor legate de interesele de participare
2968 Provizioane pentru deprecierea acţiunilor proprii active mobilizate
2969 Provizioane pentru deprecierea creanţelor imobilizate

CLASA 3 CONTURI DE STOCURI ŞI PRODUCTIE ÎN CURS DE EXECUTIE

30 STOCURI DE MATERII ŞI MATERIALE
301 Materii prime
302 Materiale consumabile
3021 Materiale auxiliare
3022 Combustibili
3023 Materiale pentru ambalat
3024 Piese de schimb
3025 Seminţe şi materiale de plantat
3026 Furaje
3028 Alte materiale consumabile
303 Materiale de natura obiectelor de inventar
308 Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale

33 PRODUCŢIA ÎN CURS DE EXECUŢIE
331 Produse în curs de execuţie
332 Lucrări şi servicii în curs de execuţie

34 PRODUSE
341 Semifabricate
345 Produse finite
346 Produse reziduale
348 Diferenţe de preţ la produse
3481 Diferenţe de preţ la semifabricate
3485 Diferenţe de preţ la produse finite
3486 Diferenţe de preţ la produse reziduale

35 STOCURI AFLATE LA TERŢI
351 Materii şi materiale aflate la terţi
354 Produse aflate la terţi
3541 Semifabricate aflate la terţi
3545 Produse finite aflate la terţi
3546 Produse reziduale aflate la terţi
356 Animale aflate la terţi

357 Mărfuri aflate la terți
358 Ambalaje aflate la terți

36 ANIMALE
361 Animale şi păsări
368 Diferențe de preț la animale şi păsări

37 MĂRFURI
371 Mărfuri
378 Diferențe de preț la mărfuri

38 AMBALAJE
381 Ambalaje
388 Diferențe de preț la ambalaje

39 PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA STOCURILOR ŞI PRODUCȚIEI ÎN CURS DE EXECUȚIE
391 Provizioane pentru deprecierea materiilor prime
392 Provizioane pentru deprecierea materialelor
3921 Provizioane pentru deprecierea materialelor consumabile
3922 Provizioane pentru deprecierea materialelor de natura obiectelor de inventar
393 Provizioane pentru deprecierea producției în curs de execuție
394 Provizioane pentru deprecierea produselor
3941 Provizioane pentru deprecierea semifabricatelor
3945 Provizioane pentru deprecierea produselor finite
3946 Provizioane pentru deprecierea produselor reziduale
395 Provizioane pentru deprecierea stocurilor aflate la terți
3951 Provizioane pentru deprecierea materiilor prime şi consumabilelor aflate la terți
3952 Provizioane pentru deprecierea semifabricatelor aflate la terți
3953 Provizioane pentru deprecierea produselor finite aflate la terți
3954 Provizioane pentru deprecierea produselor reziduale aflate la terți
3956 Provizioane pentru deprecierea animalelor aflate la terți
3957 Provizioane pentru deprecierea mărfurilor aflate la terți
3958 Provizioane pentru deprecierea ambalajelor aflate la terți
396 Provizioane pentru deprecierea animalelor
397 Provizioane pentru deprecierea mărfurilor
398 Provizioane pentru deprecierea ambalajelor

CLASA 4 CONTURI DE TERȚI

40 FURNIZORI ŞI CONTURI ASIMILATE
401 Furnizori
403 Efecte de plătit

404 Furnizori de imobilizări
405 Efecte de plătit pentru imobilizări
408 Furnizori – facturi nesosite
409 Furnizori – debitori
4091 Furnizori – debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor
4092 Furnizori – debitori pentru prestări de servicii şi executări de lucrări

41 CLIENŢI ŞI CONTURI ASIMILATE
411 Clienţi
4111 Clienţi
4118 Clienţi incerţi sau în litigiu
413 Efecte de primit de la clienţi
418 Clienţi – facturi de întocmit
419 Clienţi – creditori

42 PERSONAL ŞI CONTURI ASIMILATE
421 Personal – salarii datorate
423 Personal – ajutoare materiale datorate
424 Participarea personalului la profit
425 Avansuri acordate personalului
426 Drepturi de personal neridicate
427 Reţineri din salarii datorate terţilor
428 Alte datorii şi creanţe în legătură cu personalul
4281 Alte datorii în legătură cu personalul
4282 Alte creanţe în legătură cu personalul

43 ASIGURĂRI SOCIALE, PROTECŢIE SOCIALĂ ŞI CONTURI ASIMILATE
431 Asigurări sociale
4311 Contribuţia unităţii la asigurările sociale
4312 Contribuţia personalului pentru pensia suplimentară
437 Ajutor de şomaj
4371 Contribuţia unităţii la fondul de şomaj
4372 Contribuţia personalului la fondul de şomaj
438 Alte datorii şi creanţe sociale
4381 Alte datorii sociale
4382 Alte creanţe sociale

44 BUGETUL STATULUI, FONDURI SPECIALE ŞI CONTURI ASIMILATE
441 Impozitul pe profit
442 Taxa pe valoarea adăugată
4423 TVA de plată
4424 TVA de recuperat
4426 TVA deductibilă
4427 TVA colectată

4428 TVA neexigibilă
444 Impozitul pe salarii
445 Subvenţii
446 Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate
447 Fonduri speciale – taxe şi vărsăminte asimilate
448 Alte datorii şi creanţe cu bugetul statului
4481 Alte datorii faţă de bugetul statului
4482 Alte creanţe privind bugetul statului

45 GRUP ŞI ASOCIAŢI
451 Decontări în cadrul grupului
4511 Decontări în cadrul grupului
4518 Dobânzi aferente decontărilor în cadrul grupului
452 Decontări privind interesele de participare
4521 Decontări privind interesele de participare
4528 Dobânzi aferente decontărilor privind interesele de participare
455 Sume datorate asociaţilor
4551 Asociaţi – conturi curente
4558 Asociaţi – dobânzi la conturi curente
456 Decontări cu asociaţii privind capitalul
457 Dividende de plată
458 Decontări din operaţii în participaţie
4581 Decontări din operaţii în participaţie – activ
4582 Decontări din operaţii în participaţie – pasiv

46 DEBITORI ŞI CREDITORI DIVERŞI
461 Debitori diverşi
462 Creditori diverşi

47 CONTURI DE REGULARIZARE ŞI ASIMILATE
471 Cheltuieli înregistrate în avans
472 Venituri înregistrate în avans
473 Decontări din operaţii în curs de clarificare
476 Diferenţe de conversie – activ
477 Diferenţe de conversie – pasiv

48 DECONTĂRI ÎN CADRUL UNITĂŢII
481 Decontări între unitate şi subunităţi
482 Decontări între subunităţi

49 PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA CREANŢELOR
491 Provizioane pentru deprecierea creanţelor – clienţi
495 Provizioane pentru deprecierea creanţelor – decontări în cadrul grupului şi cu asociaţii

4951 Provizioane pentru deprecierea creanţelor asupra societăţilor în cadrul grupului
4952 Provizioane pentru deprecierea creanţelor referitoare la interesele de participare
4953 Provizioane pentru deprecierea creanţelor asupra sociaţilor
496 Provizioane pentru deprecierea creanţelor – debitori diverşi

CLASA 5 CONTURI DE TREZORERIE

50 INVESTIŢII FINANCIARE
501 Titluri de participare la societăţi din cadrul grupului
502 Acţiuni proprii
503 Acţiuni
5031 Acţiuni cotate
5032 Acţiuni necotate
505 Obligaţiuni emise şi răscumpărate
506 Obligaţiuni
5061 Obligaţiuni cotate
5062 Obligaţiuni necotate
508 Alte investiţii financiare şi creanţe asimilate
5081 Alte titluri de plasament
5088 Dobânzi la obligaţiuni şi titluri de plasament
509 Vărsăminte de efectuat pentru investiţii financiare
5091 Vărsăminte de efectuat pentru titluri de participare la societăţile din cadrul grupului
5092 Vărsăminte de efectuat pentru interese de participare
5098 Vărsăminte de efectuat pentru alte investiţii financiare

51 CONTURI LA BĂNCI
511 Valori de încasat
5112 Cecuri de încasat
5113 Efecte de încasat
5114 Efecte remise spre scontare
512 Conturi curente la bănci
5121 Conturi la bănci în lei
5124 Conturi la bănci în valută
5125 Sume în curs de decontare
518 Dobânzi
5186 Dobânzi de plătit
5187 Dobânzi de încasat
519 Credite bancare pe termen scurt
5191 Credite bancare pe termen scurt
5192 Credite bancare pe termen scurt nerambursate la scadenţă
5193 Credite externe guvernamentale
5194 Credite externe garantate de stat

5195 Credite externe garantate de bănci
5196 Credite de la trezoreria statului
5197 Credite interne garantate de stat
5198 Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt
5199 Dobânzi aferente creditelor guvernamentale externe

53 CASA
531 Casa
5311 Casa în lei
5314 Casa în valută
532 Alte valori
5321 Timbre fiscale şi poştale
5322 Bilete de tratament şi odihnă
5323 Tichete şi bilete de călătorie
5328 Alte valori
54 ACREDITIVE
541 Acreditive
5411 Acreditive în lei
5412 Acreditive în valută
542 Avansuri de trezorerie

58 VIRAMENTE INTERNE
581 Viramente interne

59 PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA CONTURILOR DE TREZORERIE
591 Provizioane pentru deprecierea titlurilor de participare în societăți de grup
592 Provizioane pentru deprecierea acțiunilor proprii
593 Provizioane pentru deprecierea acțiunilor
595 Provizioane pentru deprecierea obligațiunilor emise şi răscumpărate
596 Provizioane pentru deprecierea obligațiunilor
598 Provizioane pentru deprecierea altor investiții financiare şi creanțe asimilate

CLASA 6 CONTURI DE CHELTUIELI

60 CHELTUIELI CU MATERIILE PRIME, MATERIALE ŞI MĂRFURI
601 Cheltuieli cu materiile prime
602 Cheltuieli cu materialele consumabile
6021 Cheltuieli cu materialele auxiliare
6022 Cheltuieli privind combustibilul
6023 Cheltuieli privind materialele pentru ambalat
6024 Cheltuieli privind piesele de schimb
6025 Cheltuieli privind semințele şi materialele de plantat
6026 Cheltuieli privind furajele
6028 Cheltuieli privind alte materiale consumabile

603 Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar
604 Cheltuieli privind materialele nestocate
605 Cheltuieli privind energia şi apa
606 Cheltuieli privind animalele şi păsările
607 Cheltuieli privind mărfurile
608 Cheltuieli privind ambalajele

61 CHELTUIELI CU LUCRĂRILE ŞI SERVICIILE EXECUTATE DE TERŢI
611 Cheltuieli cu întreţinerea şi reparaţiile
612 Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile
613 Cheltuieli cu primele de asigurare
614 Cheltuieli cu studiile şi cercetările

62 CHELTUIELI CU ALTE SERVICII EXECUTATE DE TERŢI
621 Cheltuieli cu colaboratorii
622 Cheltuieli privind comisioanele şi onorariile
623 Cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate
624 Cheltuieli cu transportul de bunuri şi personal
625 Cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări
626 Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicaţii
627 Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate
628 Alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi

63 CHELTUIELI CU IMPOZITELE, TAXELE ŞI VĂRSĂMINTELE ASIMILATE
635 Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate

64 CHELTUIELI CU PERSONALUL
641 Cheltuieli cu salariile personalului
645 Cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială
6451 Contribuţia unităţii la asigurările sociale
6452 Contribuţia unităţii pentru ajutorul de şomaj
6458 Alte cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială

65 ALTE CHELTUIELI DE EXPLOATARE
654 Pierderi din creanţe şi debitori diverşi
658 Alte cheltuieli de exploatare
6581 Despăgubiri, amenzi şi penalităţi
6582 Donaţii şi subvenţii acordate
6583 Cheltuieli privind activele cedate
6588 Alte cheltuieli de exploatare

66 CHELTUIELI FINANCIARE
663 Pierderi din creanţe legate de participaţii
664 Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate

665 Cheltuieli din diferenţe de curs valutar
666 Cheltuieli privind dobânzile
667 Cheltuieli privind sconturile acordate
668 Alte cheltuieli financiare

67 CHELTUIELI EXTRAORDINARE
671 Cheltuieli privind calamităţile şi alte evenimente similare

68 CHELTUIELI CU AMORTIZĂRILE, PROVIZIOANELE ŞI AJUSTAREA LA INFLAŢIE
681 Cheltuieli de exploatare privind amortizările şi provizioanele
6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor
6812 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli
6813 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor
6814 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea activelor circulante
686 Cheltuieli financiare privind amortizările şi provizioanele
6862 Cheltuieli financiare privind provizioane pentru riscuri şi cheltuieli
6863 Cheltuieli financiare privind provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare
6864 Cheltuieli financiare privind provizioane pentru deprecierea activelor circulante
6868 Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligaţiunilor
687 Cheltuieli privind provizioanele reglementate
688 Cheltuieli din ajustarea la inflaţie

69 CHELTUIELI CU IMPOZITUL PE PROFIT ŞI ALTE IMPOZITE
691 Cheltuieli cu impozitul pe profit
698 Alte cheltuieli cu impozitele care nu apar în elementele de mai sus[1]

CLASA 7 CONTURI DE VENITURI

70 CIFRA DE AFACERI
701 Venituri din vânzarea produselor finite
702 Venituri din vânzarea semifabricatelor
703 Venituri din vânzarea produselor reziduale
704 Venituri din lucrări executate şi servicii prestate
705 Venituri din studii şi cercetări
706 Venituri din redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii
707 Venituri din vânzarea mărfurilor

[1] Se utilizează conform reglementărilor legale.

708 Venituri din activităţi diverse

71 VARIAŢIA STOCURILOR
711 Variaţia stocurilor

72 VENITURI DIN PRODUCŢIA DE IMOBILIZĂRI
721 Venituri din producţia de imobilizări necorporale
722 Venituri din producţia de imobilizări corporale

74 VENITURI DIN SUBVENŢII DE EXPLOATARE
741 Venituri din subvenţii de exploatare
7411 Venituri din subvenţii de exploatare aferente cifrei de afaceri
7412 Venituri din subvenţii de exploatare pentru materii prime şi materiale consumabile
7413 Venituri din subvenţii de exploatare pentru alte cheltuieli din afară
7414 Venituri din subvenţii de exploatare pentru plata personalului
7415 Venituri din subvenţii de exploatare pentru asigurări sociale
7416 Venituri din subvenţii de exploatare pentru alte cheltuieli de exploatare
7417 Venituri din subvenţii de exploatare aferente altor venituri
7418 Venituri din subvenţii de exploatare pentru dobânda datorată

75 ALTE VENITURI DIN EXPLOATARE
754 Venituri din creanţe reactivate şi debitori
758 Alte venituri din exploatare
7581 Venituri din despăgubiri, amenzi şi penalităţi
7582 Venituri din donaţii şi subvenţii
7583 Venituri din vânzarea activelor şi din alte operaţii de capital
7584 Venituri din subvenţii pentru investiţii
7588 Alte venituri din exploatare

76 VENITURI FINANCIARE
761 Venituri din imobilizări financiare
7611 Venituri din titluri de participare deţinute la filiale în cadrul grupului
7612 Venituri din titluri de participare deţinute la societăţi din afara grupului
7613 Venituri din titluri de participare deţinute în societăţi asociate din cadrul grupului
7614 Venituri din titluri de participare deţinute în societăţi asociate din afara grupului
7615 Venituri din titluri de participare strategice în cadrul grupului
7616 Venituri din titluri de participare strategice în afara grupului
7617 Venituri din alte titluri imobilizate
762 Venituri din investiţii financiare
763 Venituri din creanţe imobilizate
764 Venituri din titluri de plasament cedate

7641 Venituri din titluri de plasament cedate – active imobilizate
7642 Venituri din titluri de plasament cedate – active circulante
765 Venituri din diferențe de curs valutar
766 Venituri din dobânzi
767 Venituri din sconturi obținute
768 Alte venituri financiare

77 VENITURI EXTRAORDINARE
771 Venituri din subvenții pentru evenimente extraordinare şi altele similare

78 VENITURI DIN PROVIZIOANE ŞI AJUSTAREA LA INFLAȚIE
781 Venituri din provizioane privind activitatea de exploatare
7812 Venituri din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli
7813 Venituri din provizioane pentru deprecierea imobilizărilor
7814 Venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante
786 Venituri financiare din provizioane
7862 Venituri din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli
7863 Venituri din provizioane pentru deprecierea imobilizărilor
7864 Venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante
787 Venituri din provizioane reglementate
788 Venituri din ajustarea la inflație

CLASA 8 CONTURI SPECIALE

80 CONTURI ÎN AFARA BILANȚULUI
801 Angajamente acordate
8011 Giruri şi garanții acordate
8018 Alte angajamente acordate
802 Angajamente primite
8021 Giruri şi garanții primite
8028 Alte angajamente primite
803 Alte conturi în afara bilanțului
8031 Mijloace fixe luate cu chirie
8032 Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare
8033 Valori materiale primite în păstrare sau custodie
8034 Debitori scoşi din activ, urmăriți în continuare
8035 Debitori din amenzi şi penalități pretinse
8036 Redevențe, locații de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate
8037 Efecte scontate neajunse la scadență
8038 Alte valori în afara bilanțului

89 BILANȚ
891 Bilanț de deschidere
892 Bilanț de închidere

CLASA 9 CONTURI DE GESTIUNE

90 DECONTĂRI INTERNE
- 901 Decontări interne privind cheltuielile
- 902 Decontări interne privind producția obținută
- 903 Decontări interne privind diferențele de preț

92 CONTURI DE CALCULAȚIE
- 921 Cheltuielile activității de bază
- 922 Cheltuielile activităților auxiliare
- 923 Cheltuieli indirecte de producție
- 924 Cheltuieli generale de administrație
- 925 Cheltuieli de desfacere

93 COSTUL PRODUCȚIEI
- 931 Costul producției obținute
- 933 Costul producției în curs de execuție

JUDEŢUL _____|__|__|
UNITATEA _____
ADRESA loc._____, sector____
str._____, nr. _____
bl._____, ap._____, sc. _____
TELEFONUL_____ FAXUL_____
NUMĂRUL DIN REGISTRUL COMERŢULUI _____

FORMA DE PROPRIETATE _____|__|__|
ACTIVITATEA (se va înscrie activitatea preponderentă)
_____
COD GRUPĂ CAEN_____.|__|__|__|
CODUL FISCAL _____|__|__|__|__|__|__|__|__|__|

BILANŢ
încheiat la 31.XII.2000

10

- mii lei -

ACTIV	Nr. rd.	Sold la: începutul anului	Sold la: sfârşitul anului
A	B	1	2
ACTIVE IMOBILIZATE — **IMOBILIZĂRI NECORPORALE** Cheltuieli de constituire şi de cercetare-dezvoltare (ct. 201+203-2801-2803-290*)	01		
Alte imobilizări (ct. 205+207+208-2805-2807-2808-290*)	02		
Imobilizări necorporale în curs (ct. 230-293*)	03		
TOTAL (rd. 01 la 03)	04		
IMOBILIZĂRI CORPORALE Terenuri (ct. 211-2810-291*)	05		
Clădiri (ct. 2121-2811-291*)	06		
Construcţii speciale (ct. 2122-2812-291*)	07		
Maşini, utilaje şi mijloace de transport (ct. 2123+2125-2813-2815-291*)	08		
Alte imobilizări corporale (ct. 2124+2126+2127+2128-2814-2816-2817-2818-291*)	09		
Imobilizări corporale în curs (ct. 231-293*)	10		
TOTAL (rd. 05 la 10)	11		
IMOBILIZĂRI FINANCIARE - TOTAL (ct. 261+262+263+267-269*-296*)	12		
I. **ACTIVE IMOBILIZATE - TOTAL** (rd. 04+11+12)	13		
STOCURI Stocuri de materii prime, materiale consumabile, obiecte de inventar, baracamente (ct. 300+301±308+321+323-322±328-390-391-392)	14		
Stocuri aflate la terţi (ct. 351+352+354+356+357+358-395)	15		
Producţie în curs de execuţie (ct. 331+332-393)	16		

10

- mii lei -

	A	B	1	2
ACTIVE CIRCULANTE	Semifabricate, produse finite, produse reziduale (ct. 341+345+346±348-394)	17		
	Animale (ct. 361±368-396)	18		
	Mărfuri (ct. 371±378-4428***-397)	19		
	Ambalaje (ct. 381±388-398)	20		
	TOTAL (rd. 14 la 20)	21		
	ALTE ACTIVE CIRCULANTE Furnizori-debitori (ct. 409)	22		
	Clienți şi conturi asimilate (ct. 411+413+416+418-491)	23		
	Alte creanțe (ct. 4111****+425+431**+437**+4282+ 4382+441**+4424+4428**+444**+ 445+446**+447**+4482+4484+451**+ 4581+461+463-495-496)	24		
	Decontări cu asociații privind capitalul (ct. 456)	25		
	Titluri de plasament (ct. 502+503+505+506+508-590*)	26		
	Conturi la bănci în lei (ct. 5121)	27		
	Conturi la bănci în devize în țară (din ct. 5124)	28		
	Conturi la bănci în devize în străinătate (din ct. 5124)	29		
	Casa în lei (ct. 5311)	30		
	Casa în devize (ct. 5314)	31		
	Acreditive în lei (ct. 5411)	32		
	Acreditive în devize (ct. 5412)	33		
	Valori de încasat (ct. 511)	34		
	Alte valori (ct. 5125+5126+5187+532+542)	35		
	TOTAL (rd. 22 la 35)	36		
II.	**ACTIVE CIRCULANTE - TOTAL** (rd. 21+36)	37		
	CONTURI DE REGULARIZARE ŞI ASIMILATE Cheltuieli înregistrate în avans (ct. 471)	38		
	Decontări din operații în curs de clarificare (ct. 473**)	39		
	Diferențe de conversie - activ (ct. 476)	40		
III.	**CONTURI DE REGULARIZARE ŞI ASIMILATE - TOTAL** (rd. 38 la 40)	41		
IV.	**PRIME PRIVIND RAMBURSAREA OBLIGAȚIUNILOR** (ct. 169)	42		
	TOTAL ACTIV (rd. 13+37+41+42)	43		

10

- mii lei -

			PASIV	**Nr. rd.**	**Sold la:**	
					începutul anului	**sfârşitul anului**
			A	**B**	**1**	**2**
CAPITALURI PROPRII			Capital social, din care:	52		
			- capital subscris vărsat (ct. 1012)	53		
			Patrimoniul regiei (ct. 1015.01)	54		
			Contul întreprinzătorului individual (ct.108)	55		
			Prime legate de capital (ct.104)	56		
			Diferențe din reevaluare (ct.105)	Sold creditor 57		
				Sold debitor 58		
			Rezerve (ct.106)	59		
			REZULTATUL REPORTAT Profitul nerepartizat (ct. 107)	60		
			Pierderea neacoperită (ct. 107)	61		
			REZULTATUL EXERCIȚIULUI Profit (ct. 121)	62		
			Pierdere (ct. 121)	63		
			Repartizarea profitului (ct. 129)	64		
			Alte fonduri (ct.118)	65		
			Subvenții pentru investiții (ct. 131)	66		
			Provizioane reglementate (ct. 141)	67		
I.			**CAPITALURI PROPRII – TOTAL** (rd.52+54 la 57-58+59+60-61+62-63-64+65 la 67)	68		
			Patrimoniul public (ct.1015.02)	69		
			CAPITALURI-TOTAL (rd.68+69)	70		
II.			**PROVIZIOANE PENTRU RISCURI ŞI CHELTUIELI** (ct. 151)	71		
DATORII			Împrumuturi şi datorii asimilate (ct. 161+162+166+167+168+512***+ 5129****+5186+519)	72		
			Furnizori şi conturi asimilate (ct. 401+403+404+405+408)	73		
			Clienți - creditori (ct. 419)	74		
			Alte datorii (ct.112+421+423+424+426+427+4281+ 431+437+4381+441***+4423+4428***+ 444***+446***+447***+4481+4483+ 4485+451***+455+457+4582+462+509)	75		
III.			**DATORII - TOTAL** (rd. 72 la 75)	76		

10

– mii lei –

A		B	1	2
	CONTURI DE REGULARIZARE ŞI ASIMILATE Venituri înregistrate în avans (ct. 472)	77		
	Decontări din operaţii în curs de clarificare (ct. 473***)	78		
	Diferenţe de conversie - pasiv (ct. 477)	79		
IV. CONTURI DE REGULARIZARE ŞI ASIMILATE – TOTAL (rd. 77 la 79)		80		
TOTAL PASIV (rd. 70+71+76+80)		81		

*) Conturi de repartizat după natura elementelor respective
**) Solduri debitoare ale conturilor respective
***) Solduri creditoare ale conturilor respective
****) Conturile respective se utilizează numai de cooperativele de credit

ADMINISTRATOR,
Numele, prenumele,
semnătura şi
ştampila unităţii

ÎNTOCMIT,
Numele, prenumele
şi semnătura

01 – persoană cu contract de muncă conform art. 11, alin. 1 din Legea contabilităţii nr. 82/1991, republicată

02 – persoană fizică sau juridică cu contract conform H.G. nr. 483/1996, cu modificările ulterioare şi Legea nr. 186/1999

03 – persoană cu convenţie civilă conform Legii nr. 130/1999, cu modificările şi completările ulterioare

CONTUL DE PROFIT ŞI PIERDERE
încheiat la 31.XII.2000
(se completează cumulat de la începutul anului)

20

- mii lei -

	Denumirea indicatorilor		Nr. rd.	Exercițiul financiar precedent	Exercițiul financiar încheiat
	A		B	1	2
VENITURI DIN EXPLOATARE	Venituri din vânzarea mărfurilor (ct. 707)		01		
	Producția vândută (ct. 701+702+703+704+705+706+708)		02		
	Cifra de afaceri (rd. 01+02)		03		
	Venituri din producția stocată (ct. 711)	Solduri creditoare	04		
		Solduri debitoare	05		
	Venituri din producția de imobilizări (ct. 721+722)		06		
	Producția exercițiului (rd. 02+04-05+06)		07		
	Venituri din subvenții de exploatare (ct. 741)		08		
	Alte venituri din exploatare (ct. 754+758)		09		
	Venituri din provizioane privind activitatea de exploatare (ct. 781)		10		
I. VENITURI DIN EXPLOATARE - TOTAL (rd. 03+04-05+06+08 la 10)			11		
CHELTUIELI PENTRU EXPLOATARE	Cheltuieli privind mărfurile (ct. 607)		12		
	Cheltuieli cu materiile prime (ct. 600)		13		
	Cheltuieli cu materiale consumabile (ct. 601)		14		
	Cheltuieli cu energia şi apa (ct. 605)		15		
	Alte cheltuieli materiale (ct.602+603+604+606+608)		16		
	Cheltuieli materiale - total (rd. 13 la 16)		17		
	Cheltuieli cu lucrări şi servicii executate de terți (ct. 611+612+613+614+621+622+623+624+625+626+627+628)		18		
	Cheltuieli cu impozite, taxe şi vărsăminte asimilate (ct.635)		19		
	Cheltuieli cu remunerațiile personalului (ct. 641)		20		
	Cheltuieli privind asigurările şi protecția socială (ct. 645)		21		
	Cheltuieli cu personalul - total (rd. 20+21)		22		
	Alte cheltuieli de exploatare (ct. 654+658)		23		
	Cheltuieli cu amortizările şi provizioanele (ct. 681)		24		
II. CHELTUIELI PENTRU EXPLOATARE - TOTAL (rd. 12+17 la 19+22 la 24)			25		
A.	**REZULTATUL DIN EXPLOATARE** Profit (rd. 11-25)		26		
	Pierdere (rd. 25-11)		27		
	Venituri din participații, alte imobilizări financiare şi creanțe imobilizate (ct. 761+762+763)		28		
	Venituri din titluri de plasament (ct. 764)		29		
	Venituri din diferențe de curs valutar (ct. 765)		30		
	Venituri din dobânzi (ct. 766)		31		

20				- mii lei -
	Denumirea indicatorilor	Nr. rd.	Exercițiul financiar	
			precedent	încheiat
	A	B	1	2
	Alte venituri financiare (ct. 767+768)	32		
	Venituri din provizioane (ct. 786)	33		
III.	**VENITURI FINANCIARE - TOTAL** (rd. 28 la 33)	34		
	Pierderi din creanțe legate de participații (ct. 663)	35		
	Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate (ct. 664)	36		
	Cheltuieli din diferențe de curs valutar (ct. 665)	37		
	Cheltuieli privind dobânzile (ct. 666)	38		
	Alte cheltuieli financiare (ct. 667+668)	39		
	Cheltuieli cu amortizările și provizioanele (ct. 686)	40		
IV.	**CHELTUIELI FINANCIARE – TOTAL** (rd. 35 la 40)	41		
B.	**REZULTATUL FINANCIAR** Profit (rd. 34-41)	42		
	Pierdere (rd. 41-34)	43		
C.	**REZULTATUL CURENT AL EXERCIȚIULUI** Profit (rd. 11+34-25-41)	44		
	Pierdere (rd.25+41-11-34)	45		
V.	**VENITURI EXCEPȚIONALE - TOTAL** (ct. 771+772+787)	46		
VI.	**CHELTUIELI EXCEPȚIONALE - TOTAL** (ct. 671+672+687)	47		
D.	**REZULTATUL EXCEPȚIONAL** Profit (rd. 46-47)	48		
	Pierdere (rd. 47-46)	49		
VII.	**VENITURI TOTALE** (rd. 11+34+46)	50		
VIII.	**CHELTUIELI TOTALE** (rd. 25+41+47)	51		
E.	**REZULTATUL BRUT AL EXERCIȚIULUI** Profit (rd. 50-51)	52		
	Pierdere (rd. 51-50)	53		
	Impozitul pe profit (ct. 691)	54		
F.	**REZULTATUL NET AL EXERCIȚIULUI** Profit (rd. 52-54)	55		
	Pierdere (rd. 53+54) (rd. 54-52)	56		

ADMINISTRATOR,
Numele, prenumele
semnătura şi
ştampila unităţii

ÎNTOCMIT,
Numele, prenumele şi
semnătura

01 – persoană cu contract de muncă conform art. 11, alin. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991 republicată

02 – persoană fizică sau juridică cu contract conform H.G. nr. 483/1996 cu modificările ulterioare şi Legea nr. 186/2000

03 – persoană cu convenție civilă conform Legii nr. 130/1999, cu modificările şi completările ulterioare

ANEXA 1

REPARTIZAREA PROFITULUI

21

- mii lei -

Denumirea indicatorilor	Nr. rd.	Realizări 31.XII.2000
A	B	1
REPARTIZĂRI DIN PROFIT: (rd. 02 la 05 + rd 07 la 11)	01	
- constituirea de rezerve legale	02	
- acoperirea pierderilor contabile din anii precedenți	03	
- sume din vânzări de active	04	
- fond de participare a salariaților la profit, din care:	05	
- cota managerului	06	
- cota administratorului	07	
- vărsăminte la buget din profitul regiilor autonome, societăților/companiilor naționale	08	
- constituirea de rezerve statutare şi alte rezerve	09	
- surse proprii de finanțare şi alte repartizări din profit, prevăzute de lege	10	
- dividende de plătit - total (rd. 12 la 15 +17), din care:	11	
- dividende cuvenite altor societăți	12	
- dividende cuvenite F.P.S.	13	
- dividende cuvenite S.I.F.	14	
- dividende cuvenite acționarilor, din care:	15	
- dividende utilizate pentru rambursarea creditelor în cazul societăților privatizate prin metoda MEBO	16	
- dividende cuvenite societăților cooperatiste	17	
PROFIT NEREPARTIZAT	18	
TOTAL DE CONTROL (rd. 06+16+18)	19	

ADMINISTRATOR,
Numele, prenumele,
semnătura şi
ştampila unității

ÎNTOCMIT,
Numele, prenumele şi
semnătura

01 – persoană cu contract de muncă conform art. 11, alin. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991 republicată

02 – persoană fizică sau juridică cu contract conform H.G. nr. 483/1996 cu modificările ulterioare şi Legea nr. 186/2000

03 – persoană cu convenție civilă conform Legii nr. 130/1999, cu modificările şi completările ulterioare

ANEXA 2

SITUAȚIA STOCURILOR ŞI A PRODUCȚIEI ÎN CURS DE EXECUȚIE

22

- mii lei -

Elemente de stocuri	Nr. rd.	Sold la:	
		începutul anului	sfârşitul anului
A	B	1	2
Materii prime (ct. 300±308*)	01		
Materiale consumabile (ct. 301±308*)	02		
Obiecte de inventar şi baracamente (ct. 321-322±328*+323)	03		
Producție în curs de execuție (ct. 331+332)	04		
Semifabricate, produse finite, produse reziduale (ct. 341+345+346±348*)	05		
Stocuri aflate la terți (ct. 351+352+354+356+357+358)	06		
Animale (ct. 361±368*)	07		
Mărfuri şi ambalaje (ct. 371±378*-4428**+381±388*)	08		
TOTAL STOCURI (rd. 01 la 08)	09		

*) Conturi de repartizat după natura elementelor respective

**) TVA neexigibilă aferentă mărfurilor în stoc (la unitățile care țin evidența mărfurilor la preț de vânzare cu amănuntul, inclusiv TVA)

ADMINISTRATOR,

ÎNTOCMIT,

ANEXA 3

SITUAȚIA CREANȚELOR ȘI DATORIILOR

23

- mii lei -

Creanțe	Nr. rd.	Sold la sfârşitul anului (col.2+3)	Termen de lichiditate a activului	
			sub 1 an	peste 1 an
A	B	1	2	3
Creanțe legate de participații (ct.2671)	01			
Împrumuturi acordate pe termen lung (ct.2672+2673)	02			
Alte creanțe imobilizate (ct.2677+2678)	03			
I.CREANȚE DIN ACTIVE IMOBILIZATE–TOTAL (rd.01 la 03)	04			
Furnizori-debitori (ct.409)	05			
Clienți (ct.4111***+411+413+ 416+418)	06			
Creanțe-personal şi asigurări sociale (ct.425+4282+431*+437*+4382)	07			
Impozit pe profit (ct.441*)	08			
Taxa pe valoarea adăugată (ct.4424)	09			
Alte creanțe cu statul şi instituții publice (ct. 4428*+ 444*+ 445+446*+447*+4482+4484+451*+463)	10			
Decontări cu asociații privind capitalul (ct.456)	11			
Decontări din operații în participație (ct.4581)	12			
Debitori diverşi (ct.461)	13			
II. CREANȚE DIN ACTIVE CIRCULANTE-TOTAL (rd. 05 la 13)	14			
III.CHELTUIELI ÎNREGISTRATE ÎN AVANS (ct.471)	15			
TOTAL CREANȚE (rd. 04+14+15)	16			

23

- mii lei -

Datorii		Nr. crt.	Sold la sfârşitul anului (col. 2+3+4)	Termen de exigibilitate a pasivului		
				sub 1 an	1-5 ani	peste 5 ani
A		B	1	2	3	4
Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni (ct.161+1681)		17				
Credite bancare pe termen lung şi mediu (ct.1621+1623+1624+1625+1626+1627) total, din care:		18				
– interne – total, din care:		19				
– cu garanţia statului		20				
– externe – total, din care:	mii dolari SUA	21				
	mii lei	22				
– cu garanţia statului	mii dolari SUA	23				
	mii lei	24				
Credite bancare pe termen lung şi mediu nerambursate la scadenţă (ct.1622) total, din care:		25				
– interne – total, din care:		26				
– cu garanţia statului		27				
– externe – total, din care:	mii dolari SUA	28				
	mii lei	29				
– cu garanţia statului	mii dolari SUA	30				
	mii lei	31				
Credite bancare pe termen scurt (ct.519+512**+5129***)		32				
Dobânzi (ct.1682+1686+1687+5186) total, din care:		33				
– interne		34				
– externe	mii dolari SUA	35				
	mii lei	36				
Alte împrumuturi şi datorii financiare (ct.166+167)		37				
TOTAL DATORII FINANCIARE ŞI ASIMILATE (rd.17+18+25+32+33+37)		38				
Furnizori (ct.401+403+404+405+408)		39				
Clienţi-creditori (ct.419)		40				
Datorii cu personalul şi asigurările sociale (ct.112+421+423+424+426+427+4281+ 431+437+4381)		41				

23

–mii lei-

A	B	1	2	3	4
Impozit pe profit (ct.441**)	42				
Taxa pe valoarea adăugată (ct.4423)	43				
Alte datorii faţă de stat şi instituţii publice (ct.4428**+444+446+447+4481+ 4483+4485+451**+509)	44				
Grupuri şi alte conturi cu asociaţii (ct.455+457+4582)	45				
Creditori diverşi (ct.462)	46				
ALTE DATORII – TOTAL (rd.39 la 46)	47				
Venituri înregistrate în avans (ct.472)	48				
TOTAL DATORII (rd.38+47+48)	49				

*) Solduri debitoare ale conturilor respective
**) Solduri creditoare ale conturilor respective
***) Conturile respective se utilizează numai de cooperativele de credit.

ADMINISTRATOR, **ÎNTOCMIT,**

B.C.U. „M. EMINESCU" IAŞI
ŞT. ECONOMICE

ANEXA 4

SITUAȚIA ALTOR PROVIZIOANE

24

- mii lei -

Natura provizioanelor	Nr. rd.	Sold la începutul anului	Cheltuieli privind provizioa-nele	Venituri din provizioane	Sold la sfârşitul anului (col. 1+2-3)
A	B	1	2	3	4
I. PROVIZIOANE REGLEMENTATE (ct. 141)	01				
Provizioane pentru litigii (ct. 1511)	02				
Provizioane pentru garanții acordate clienților (ct. 1512)	03				
Provizioane pentru cheltuieli de repar-tizat pe mai multe exerciții (ct. 1513)	04				
Provizioane pentru pierderi din schimb valutar (ct. 1514)	05				
Alte provizoane pentru riscuri şi cheltuieli (ct. 1518)	06				
II. PROVIZIOANE PENTRU RISCURI ŞI CHELTUIELI - TOTAL (rd. 02 la 06)	07				
PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA STOCURILOR ŞI PRODUCȚIEI ÎN CURS Materii prime (ct. 390)	08				
Materiale consumabile (ct. 391)	09				
Obiecte de inventar (ct. 392)	10				
Producție în curs de execuție (ct. 393)	11				
Produse (ct. 394)	12				
Stocuri aflate la terți (ct. 395)	13				
Animale (ct. 396)	14				
Mărfuri (ct. 397)	15				
Ambalaje (ct. 398)	16				
TOTAL (rd. 08 la 16)	17				
PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA CREANȚELOR Clienți (ct. 491)	18				
Decontări în cadrul grupului şi cu asociații (ct. 495)	19				
Debitori diverşi (ct. 496)	20				
TOTAL (rd. 18 la 20)	21				
Provizioane pentru deprecierea titlurilor de plasament (ct. 590)	22				
III. ALTE PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIERE (rd. 17+21+22)	23				
TOTAL GENERAL (rd. 01+07+23)	24				

ADMINISTRATOR, **ÎNTOCMIT,**

ANEXA 5a

DATE INFORMATIVE

25

- mii lei -

A. Date informative privind rezultatele înregistrate	**Nr. rd.**	**Număr unităţi**	**Sume**
		1	2
Unităţi care au înregistrat profit	01		
Unităţi care au înregistrat pierdere	02		
B. Date informative privind situaţia indicatorilor		**An precedent**	**An curent**
		1	2
Număr mediu de salariaţi (cu contract de muncă)	03		
Salarii brute	04		
Număr colaboratori (cu contract civil)	05		
Drepturi băneşti cuvenite colaboratorilor	06		
Venituri din comerţul cu amănuntul (rd. 08+09)	07		
– mărfuri alimentare	08		
– mărfuri nealimentare	09		
Venituri din alimentaţia publică	10		
Venituri din comerţul cu ridicata (rd.12+13)	11		
– mărfuri alimentare	12		
– mărfuri nealimentare	13		
Venituri realizate din export	14		
Cheltuieli aferente exportului	15		
Amortizarea aferentă gradului de neutilizare a mijloacelor fixe (soldul debitor al ct. 8045)	16		
Mijloace fixe amortizate integral şi folosite în continuare	17		
Cheltuieli social-culturale – total (rd.19 la 21)	18		
– învăţământ	19		
– sănătate	20		
– alte cheltuieli	21		

25

– mii lei –

C. Date informative privind evoluția creditelor	Nr. rd.	Sold preluat inițial	Sold la finele anului 2000
		1	2
Credite bancare neperformante preluate în baza Legii nr. 7/1992 - total (rd.23+24)	22		
– pentru investițiile acordate în anii anteriori şi preluate de stat şi băncile comerciale (ct.8038, analitic distinct)	23		
– pentru exporturi şi lucrări de construcții-montaj, pe bază de acorduri guvernamentale comerciale şi de cooperare cu alte țări, preluate de stat şi băncile comerciale (ct.8038, analitic distinct)	24		

	Nr. rd.	Total (col. 2+3)	Pentru activitatea curentă	Pentru investiții
		1	2	3
Credite primite din fondul de redresare financiară (din ct. 167)	25			X
Restituiri de credite primite din fondul de redresare financiară (din ct.167)	26			X
Credite pentru activitatea curentă sau pentru investiții contractate cu băncile comerciale, garantate de stat conform H.G. nr. 610/1993, H.G. nr. 620/1993 - total, din care:	27			
– restante	28			

		1	2
TOTAL DE CONTROL (rd.03 la 06+10+14 la 17+25 la 28 col 1 şi col 2)	29		

D.Denumirea indicatorilor	Nr. rd.	Sume -mii lei-
A	B	1
TVA de recuperat (ct. 4424) – Constituit	30	
– Recuperat	31	
– Diferență (rd.30 – 31)	32	

25

– mii lei –

Denumirea indicatorilor	Nr. rd	Sume
A	B	1
E. Date privind alocaţiile de la buget (din ct. 118 analitic distinct) – Prevăzut	33	
– Primit	34	
– Consumat	35	
– Diferenţă de virat (rd. 34–35)	36	
F. Date privind investiţiile străine în România		**Sume (se completează în dolari SUA)**
Total capital social vărsat de investitorul străin până la data de 1 ianuarie 1998 (rd. 38 + 39)	37	
– în valută	38	
– în natură	39	
Creşterea capitalului vărsat de investitorul străin în cursul anului 1998 (rd. 41 la 44)	40	
– achiziţionări de părţi sociale sau cumpărări de acţiuni	41	
– dividende reinvestite	42	
– conversii de împrumuturi în acţiuni	43	
– alte cauze	44	
Descreşterea capitalului social vărsat de investitorul străin în cursul anului 1998 (rd. 46 la 48)	45	
– cedări de părţi sociale sau vânzări de acţiuni	46	
– restituiri de capital	47	
– alte cauze	48	
Total capital social vărsat de investitorul străin (rd. 37 +40 – 45)	49	
Cota de participare a investitorului străin (%)	50	
Împrumuturi acordate de investitorii străini	51	

ADMINISTRATOR, **ÎNTOCMIT,**

ANEXA 5b

PLĂȚI RESTANTE

26

- mii lei -

Denumirea indicatorilor	Nr. rd.	Total (col. 2+3)	din care:	
			pentru activitatea curentă	pentru investiții
A	B	1	2	3
PLĂȚI RESTANTE – TOTAL (rd. 02+06+11 la 14+18), din care:	01			
Furnizori restanți – total (rd. 03 la 05), din care:	02			
– peste 30 de zile	03			
– peste 90 de zile	04			
– peste 1 an	05			
Creditori restanți – total (rd. 07 la 10), din care:	06			
– contribuția unității la asigurările sociale	07			
– contribuția angajaților şi angajatorilor la constituirea fondului inițial al asigurărilor sociale de sănătate	08			
– contribuția salariaților pentru pensia suplimentară	09			
– contribuția unității şi a personalului la fondul de şomaj	10			
Obligații restante față de alți creditori	11			
Impozite şi taxe neplătite la termenul stabilit la bugetul de stat	12			
Impozite şi taxe neplătite la termenul stabilit la bugetele locale	13			
Credite bancare nerambursate la scadență – total (rd. 15 la 17), din care:	14			
– restante după 30 de zile	15			
– restante după 90 de zile	16			
– restante după 1 an	17			
Dobânzi restante	18			

ADMINISTRATOR, **ÎNTOCMIT,**

ANEXA 5c

UNITATEA_____

CODUL FISCAL_____|_|_|_|_|_|_|_|_|_|

IMPOZITE, TAXE ŞI ALTE OBLIGAŢII DATORATE ŞI VĂRSATE

- mii lei -

27

Denumirea indicatorilor	Nr. rd.	DATORAT		VARSAT EFECTIV	RAMAS DE VARSAT		VARSAT ÎN PLUS (3-1)
		TOTAL	din care: sume constituite pentru 2000		cu termen de plată la 31.12.2000	cu termen de plată după 31.12. 2000	
					(col.1-3=4+5)		
A	B	1	2	3	4	5	6
BUGET DE STAT – TOTAL (rd. 02 la 16)	01						
Impozit pe profit (ct.441)	02						
Impozit pe salarii (ct. 444, analitic distinct)	03						
Impozit pe venituri din salarii (din ct. 444, analitic distinct)	04						
Impozit pe venituri din dividende şi dobânzi (din ct. 446)	05						
Taxa pe valoarea adăugată (ct. 4423)	06						
Impozitul pe veniturile persoanelor juridice nerezidente (din ct. 446)	07						
Taxe speciale de consumaţie - accize (din ct. 446)	08						
Impozit la ţiţeiul din producţia internă şi gaze naturale (din ct. 446)	09						
Taxe vamale de la persoane juridice (din ct. 446)	10						
Impozit pe dividende pers. juridice (din ct. 446)	11						
Majorări, penalităţi şi amenzi pentru neplata în termen a obligaţiilor către bugetul de stat (din ct. 448)	12						
Vărsăminte din profitul net al regiilor autonome (din ct. 446)	13						

27

– mii lei –

A	B	1	2	3	4	5	6
Taxa de timbru (din ct. 446)	14						
Redevenţe datorate bugetului de stat (din ct. 446 analitic distinct)	15						
Taxa pentru jocuri de noroc, alte impozite, taxe şi alte obligaţii datorate bugetului de stat (din ct. 446)	16						
BUGETE LOCALE – TOTAL (rd.18 la 27)	17						
Impozit pe profit (ct.441)	18						
Taxa pentru folosirea terenurilor proprietate de stat (din ct. 446)	19						
Impozit pe clădiri şi impozit pe teren (din ct. 446)	20						
Taxa asupra mijloacelor de transport deţinute de agenţii economici (din ct. 446)	21						
Impozit pe venitul agricol (din ct.446)	22						
Impozitul pe veniturile persoanelor fizice nesalariate (din ct.444, analitic distinct)	23						
Cote defalcate din impozitul pe salarii (din ct.444)	24						
Vărsăminte din profitul net al regiilor autonome (din ct. 446)	25						
Majorări, penalităţi şi amenzi pentru neplata în termen a obligaţiilor către bugetul local (din ct. 448)	26						
Alte impozite, taxe şi alte obligaţii datorate bugetelor locale (din ct. 446)	27						

27

– mii lei –

A	B	1	2	3	4	5	6
Fonduri speciale – Total (rd. 29 la 43)	28						
Fond inițial pentru asigurări sociale de sănătate (din ct.4311, analitic distinct)	29						
Fond special pentru sănătate 2% (din ct. 447, analitic distinct)	30		x				
Fond special pentru sănătate publică 12% (din ct. 447, analitic distinct)	31						
Fond special al drumurilor (din ct. 447, analitic distinct)	32						
Fond special pentru dezvoltarea şi modernizarea punctelor vamale (din ct. 447, analitic distinct)	33						
Fond special pentru dezvoltarea sistemului energetic (din ct. 447, analitic distinct)	34						
Fond special pentru promovarea şi dezvoltarea turismului (din ct. 447, analitic distinct)	35						
Fond special de solidaritate socială pentru persoanele cu handicap (din ct. 447, analitic distinct)	36						
Fond special pentru protejarea asiguraților (din ct. 447, analitic distinct)	37						
Fond special al aviației civile (din ct. 447, analitic distinct)	38						
Fond special de susținere a învățământului de stat (din ct. 447, analitic distinct)	39						
Fondul național de solidaritate (din ct. 447, analitic distinct)	40						
Fondul special pentru reducerea riscului tehnologic la utilaje, echipamente şi instalații industriale (din ct. 447(	41						
Alte fonduri	42						
majorări, penalități şi amenzi pentru neplata în termen a obligațiilor față de bugetele fondurilor speciale (din ct. 447, analitic distinct)	43						

27

– mii lei –

A	B	1	2	3	4	5	6
Asigurări sociale – Total (rd. 45 la 50)	44						
C.A.S. (ct. 4311, analitic distinct)	45						
Fond pentru pensie suplimentară (ct. 4312)	46						
Fond de pensii şi asigurări sociale ale agricultorilor (din ct. 447, analitic distinct)	47						
Fond de şomaj 1% (ct. 4372)	48						
Fond de şomaj 5% (ct. 4371)	49						
Majorări, penalităţi şi amenzi pentru neplata în termen a obligaţiilor faţă de bugetele asigurărilor sociale (din ct. 447, analitic distinct)	50						
TOTAL (rd. 01 + rd. 17 + rd. 28 + rd. 44)	51						

ADMINISTRATOR, **ÎNTOCMIT,**

ANEXA 6

SITUAȚIA ACTIVELOR IMOBILIZATE
A. VALORI BRUTE

28

– mii lei –

Elemente de imobilizări	Nr. rd.	Sold inițial	Creșteri	Reduceri		Sold final (col. 5=1+2-3)
				Total	din care: dezmembrări și casări	
A	B	1(1)	2(2)	3(3)	4(4)	5(5)
IMOBILIZĂRI NECORPORALE						
Cheltuieli de constituire și de cercetare-dezvoltare (ct. 201+203)	01				X	
Alte imobilizări (ct. 205+207+208)	02				X	
Imobilizări necorporale în curs (ct. 230)	03				X	
TOTAL (rd.01 la 03)	04				X	
IMOBILIZĂRI CORPORALE						
Terenuri (ct.211)	05				X	
Clădiri (ct. 2121)	06					
Construcții speciale (ct.2122)	07					
Mașini, utilaje și mijloace de transport (ct. 2123+2125)	08					
Alte imobilizări corporale (ct.2124+2126+2127+2128)	09					
Imobilizări corporale în curs (ct.231)	10					
TOTAL (rd.05 la 10)	11				X	
IMOBILIZĂRI FINANCIARE (ct.261+262+263+267-269*)	12					
ACTIVE IMOBILIZATE–TOTAL (rd.04+11+12)	13				X	

*) Cont de repartizat după natura elementelor respective

B. AMORTIZĂRI

- mii lei -

28

Elemente de imobilizări	Nr. rd.	Sold inițial	Amortizare în cursul anului	Amortizare aferentă imobilizărilor scoase din evidență	Amortizare la sfârşitul anului (col.9=6+7–8)
A	B	6(1)	7(2)	8(3)	9(4)
IMOBILIZĂRI NECORPORALE					
Cheltuieli de constituire şi de cercetare-dezvoltare (ct.2801+2803)	14				
Alte imobilizări (ct.2805+2807+2808)	15				
TOTAL (rd.14+15)	16				
IMOBILIZĂRI CORPORALE					
Terenuri (ct.2810)	17				
Clădiri (ct.2811)	18				
Construcții speciale (ct.2812)	19				
Maşini, utilaje şi mijloace de transport (ct.2813+2815)	20				
Alte imobilizări corporale (ct.2814+2816+2817+2818)	21				
TOTAL (rd.17 la 21)	22				
AMORTIZĂRI–TOTAL (rd.16 + 22)	23				

C. PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIERE

28

– mii lei –

Elemente de imobilizări	Nr. rd.	Sold inițial	Provizioane constituite în cursul anului	Provizioane reluate la venituri	Sold final (col. 13=10+11-12)
A	B	10(1)	11(2)	12(3)	13(4)
IMOBILIZĂRI NECORPORALE Cheltuieli de constituire şi de cercetare-dezvoltare (ct.290*)	24				
Alte imobilizări (ct.290*)	25				
Imobilizări necorporale în curs (ct.293*)	26				
TOTAL (rd.24 la 26)	27				
IMOBILIZĂRI CORPORALE Terenuri (ct.291*)	28				
Clădiri (ct.291*)	29				
Construcții speciale (ct.291*)	30				
Maşini, utilaje şi mijloace de transport (ct.291*)	31				
Alte imobilizări corporale (ct.291*)	32				
Imobilizări corporale în curs (ct.293*)	33				
TOTAL (rd.28 la 33)	34				
IMOBILIZĂRI FINANCIARE (ct.296*)	35				
PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIERE – TOTAL (rd.27+34+35)	36				

*) Conturi de repartizat după natura elementelor respective

ADMINISTRATOR, **ÎNTOCMIT,**

ANEXA 7

ALTE INFORMAŢII PRIVIND REGULILE ŞI METODELE CONTABILE ŞI DATE COMPLEMENTARE

I. Informaţii asupra regulilor şi metodelor contabile folosite:

- indicarea modului de evaluare a diverselor poziţii din bilanţ şi contul de profit şi pierdere; _____

- metoda utilizată pentru calculul amortismentelor şi provizioanelor; _____

- indicarea şi justificarea derogărilor de la principiile generale; _____

- comentarii asupra absenţei comparabilităţii conturilor şi asupra eventualelor adaptări ale informaţiilor prezentate în exerciţiul precedent; _____

II. Alte informaţii: _____

- Angajamente financiare reflectate în conturi în afara bilanţului; _____

- Informaţii referitoare la modificarea capitalului; _____

- Analiza conturilor următoare: _____
  - acţiuni proprii; _____
  - cheltuieli şi venituri excepţionale; _____
  - cheltuieli şi venituri pentru exerciţiul anterior; _____
  - diferenţe de conversie; _____
  - alte conturi; _____
  - sume neclarificate în soldul contului 473; _____

- Alte elemente semnificative: _____
  - comentarii asupra cifrei de afaceri; _____
  - evenimente posterioare închiderii exerciţiului care nu au fost contabilizate în conturile exerciţiului închis; _____
  - elemente contabilizate în conturile exerciţiului închis, dar care privesc exerciţiile precedente (eventualele erori constatate după aprobarea şi depunerea bilanţului contabil); _____
  - alte informaţii pe care unitatea consideră că este necesar să le prezinte; _____
  - valoarea rezervelor tehnice pe categorii de rezerve, reflectate în soldul creditor al ct. 106 „Rezerve“ _____

ADMINISTRATOR, **ÎNTOCMIT,**

BIBLIOGRAFIE

1. ANA, Gh. I. — *Profitul*, Editura Economică, Bucureşti,1998
2. BĂCANU, I. — *Capitalul social al societăţilor comerciale*, Editura Lumina Lex, Bucureşti, 1999
3. BĂLĂNESCU, R., CORDUNEANU, C. — *Taxa pe valoarea adăugată*, Editura AGER, Bucureşti, 1993
4. BĂNĂŢEANU, Gh. — *Sistem modern de contabilitate*, Editura Sedcom Libris SA, Iaşi, 1998
5. BOJIAN, O. — *Contabilitatea întreprinderilor*, Editura Eficient, Bucureşti, 1996
6. BOJIAN, O. — *Contabilitatea întreprinderilor*, Editura Economică, 1999
7. BOULESCU, M., GHIŢĂ, M. — *Control financiar şi expertiză contabilă*, Editura Mondo-Ec., Craiova, 1992
8. CAPRON, M. — *Contabilitatea în perspectivă*, Editura Humanitas, Bucureşti, 1993
9. CĂTOIU, I. (coordonator) — *Contabilitatea de gestiune*, Tipografia Universităţii din Craiova, 1998
10. CHADWICK, L. — *Contabilitate de gestiune*, Editura Teora, Bucureşti 1998
11. CHEBAC, N., SÎRBU, C. — *Contabilitate financiară*, Editura All-Beck, Bucureşti, 1999
12. CLOCOTICI, D., GHEORGHIU, Gh. — *Operaţiunile de leasing*, Editura Lumina Lex, Bucureşti, 1998
13. COLASSE, B. — *Contabilitate generală*, Ediţia a IV-a, Editura Moldova, Iaşi, 1995
14. CRISTESCU, N., SILION, C., DUMITRU C. — *Noua contabilitate*, Editura Ecran Magazin, Braşov, 1993
15. DEACONU, A. — *Bilanţul contabil al agenţilor economici*, Editura Intelcredo, Deva 1999
16. DOBROTĂ, N. (coordonator) — *Dicţionar de economie*, Editura Economică, Bucureşti, 1999
17. DUBRULLE, L., SERVAN, L. — *Comptabilité analytique de gestion*, Editura Gestion, Paris, 1987
18. DUMBRAVĂ, P. — *Contabilitatea de gestiune în unităţile de turism şi comerţ*, Editura Casa cărţii de ştiinţă, Cluj-Napoca, 1999
19. DUMITRANA, M,. NEGRIŢOIU, M. — *Contabilitatea firmei*, Editura Maxim, 1997
20. EPURAN, M., BĂBĂIŢĂ, V., GROSU, C. — *Contabilitatea financiară în noul sistem contabil*, Editura de Vest, Timişoara, 1994
21. EPURAN, M. (coordonator) — *Contabilitatea financiară în noul sistem contabil*, vol. I – II, Editura de Vest, Timişoara, 1994, 1995
22. EPURAN, M. (coordonator) — *Contabilitate financiară*, vol. I – II, Editura de Vest, Timişoara, 1998
23. EPURAN, M., BĂBĂIŢĂ, V. GROSU, C. — *Contabilitate şi control de gestiune*, Editura Economică, Bucureşti, 1999
24. FELEAGĂ, N., IONAŞCU, I. — *Contabilitate financiară*, vol. I – IV, Editura Economică, Bucureşti, 1993
25. FELEAGĂ, N. — *Sisteme contabile comparate*, Editura Economică, Bucureşti, 1995
26. FELEAGĂ, N. (coordonator) — *Contabilitate aprofundată*, Editura Economică, Bucureşti, 1996
27. FELEAGĂ, N. — *Dincolo de frontierele vagabondajului contabil*, Editura Economică, Bucureşti, 1997
28. FELEAGĂ, N., IONAŞCU, I. — *Tratat de contabilitate financiară*, vol. I – II, Editura Economică, Bucureşti, 1998
29. FELEAGĂ, N. — *Sisteme contabile comparate*, Ediţia a II-a, vol. I, Editura Economică, Bucureşti, 1999
30. GISBERTO-CHITA, A. — *Contabilitatea societăţilor comerciale*, Editura Didactică şi Pedagogică RA, Bucureşti, 1999
31. HOANŢĂ, N. — *Capitalul firmei*, Tribuna Economică, Bucureşti, 1998
32. IONAŞCU, I. — *Epistemologia contabilităţii*, Editura Economică, Bucureşti, 1997
33. ISTRATE, C. — *Fiscalitate şi contabilitate în cadrul firmei*, Editura Polirom, Iaşi, 1999
34. LEFTER, C. — *Contabilitate*, Universitatea „Constantin Brâncoveanu“, Brăila, 1995
35. LEFTER, C. (coordonator) — *Bazele contabilităţii*, Editura Editip, Tulcea, 1995

36. LEFTER, C. *Managementul transferului internaţional de tehnologie*, Editura All-Educaţional, Bucureşti, 1997
37. LEFTER, C., IONESCU, R. V. *Sinteze de economie politică*, Editura Economică, Bucureşti, 1997
38. LEFTER, C. *Curs complet de contabilitate şi fiscalitate*, vol. I, Editura Economică, Bucureşti, 1999
39. LEFTER, C. *Curs complet de contabilitate şi fiscalitate*, vol. II, Editura Economică, Bucureşti, 2000
40. LUCA, I., MAZARACHI, C. *Bazele contabilităţii*, Editura Naţional, Galaţi, 1999
41. LUNGU, I., LEFTER, C., IONESCU, R. V. *Economia Politică*, Editura Fundaţiei, „Andrei Şaguna", Constanţa, 1996
42. MALCIU, L. *Contabilitate creativă*, Editura Economică, Bucureşti, 1999
43. MANN, R., MAYER, E. *Controlling. Conducerea profitabilă a întreprinderii*, Editura All, Bucureşti, 1996
44. MANOLESCU, M., IORDACHE, A. *Contabilitatea de gestiune*, TC. INF. Galaţi, 1994
45. MATIŞ, D., OPREAN I., OLTEAN I., PAŞCA, N., MARIAN, D., DEACONU, A., POP, A. *Bazele contabilităţii agenţilor economici din România*, Editura Intelcredo, Deva, 1996
46. MOROŞAN, I. *Fiscalitatea*, Editura Evcont Consulting, Suceava, 1998
47. MOŞTEANU, R. *Obligaţiile fiscale ale agenţilor economici*, Tribuna Economică, Bucureşti, 1999
48. MOŞTEANU, T. *Buget şi trezorerie publică*, Editura Didactică şi Pedagogică RA, Bucureşti, 1997
49. MUNTEANU, V., ŢURCAN, A. *Grupurile de societăţi*, Editura Economică, Bucureşti, 1998
50. MUREŞAN, M. *Gestionarea patrimoniului agenţilor economici*, Editura Dacia, Cluj-Napoca, 1999
51. MUREŞAN, M. *Venituri şi cheltuieli în transportul feroviar*, Editura Napoca Star, Cluj-Napoca, 1998
52. NEGESCU, I. *Bazele contabilităţii*, Editura Didactică şi Pedagogică RA, Bucureşti, 1998
53. NEGESCU, I. *Bazele contabilităţii*, Editura Didactică şi Pedagogică RA, Bucureşti, 1998
54. NEGRIŢOIU, M., DUMITRANA, M., BÎRSAN, L. L. *Contabilitatea în comerţ şi turism*, Editura Maxim, Bucureşti, 1998
55. OLIMID, L. *Măsurarea rezultatului contabil*, Editura Economică,Bucuresti,1998
56. OLIMID, L. (coordonator) *Sinteze teoretice şi lucrări practice la disciplina Sisteme contabile comparate*, Editura ASE, Bucureşti, 1999
57. OPREA, C., RISTEA, M., VĂDUVA, I. *Bazele contabilităţii*, Editura Didactică şi Pedagogică RA, Bucureşti, 1995
58. OPREA, C., VĂDUVA, I., RISTEA, M., NEAMŢU, H. *Bazele contabilităţii,* Editura Didactică şi Pedagogică RA., Bucureşti, 1997
59. OPREAN, I. (coordonator) *Întocmirea şi auditarea bilanţului contabil*, Editura Intelcredo, Deva, 1997
60. OPREAN, I. (coordonator) *Teorie şi practică la bazele contabilităţii*, Casa cărţii de ştiinţă, Cluj-Napoca, 1999
61. PANTEA, I. P., POP, A. *Contabilitatea generală a economiei de piaţă,* Editura Dacia, Cluj-Napoca, 1992
61. PANTEA, I. P. *Managementul contabilităţii*, vol. I – II, Editura Intelcredo, Deva, 1998
62. PANTEA, I. P. *Managementul contabilităţii româneşti*, Ediţia a II-a, Editura Intelcredo, Deva, 1999

63. PANTEA, I. P. (coordonator) *Contabilitatea financiară a agenţilor economici din România*, Ediţia a III-a, Editura Intelcredo, Deva, 1999
65. PEROCHON, C. *Comptabilité générale*, Les Éditions Foucher, Paris, 1991
66. PITULESCU, I. (coordonator) *Dicţionar de termeni juridici uzuali*, Editura Alex, Bucureşti, 1998
67. POP, A. (coordonator) *Contabilitate de gestiune aplicată în comerţ*, Editura Intelcredo, Deva, 1999
68. POPESCU, Gh. *Procedurile controlului intern şi creditul financiar*, vol. I – II, Editura Gestiune, Bucureşti, 1997
69. POSSLER, L. (coordonator) *Sistemul contabil al agenţilor economici*, Ediţia a III-a, Editura Fundaţiei „Andrei Şaguna", Constanţa, 1998
70. POSSLER, L., LAMBRU, Gh., CUCUI, N. *Sistemul contabil al agenţilor economici*, Editura Fundaţiei „Andrei Şaguna", Constanţa, 1998
71. RAŢIU, T. (coordonator) *Cartea contabilului autodidact*, Editura Gestiunea, Bucureşti, 1995
72. RISTEA, M. *Noul sistem contabil din România*, Editura Cartimex, Bucureşti, 1994
73. RISTEA, M. *Contabilitatea societăţilor comerciale*, vol. I, CECCAR , Bucureşti, 1995
74. RISTEA, M., RĂILEANU, V., OLIMP, L., STOIAN, A., NIŞULESCU, I. *Contabilitatea şi fiscalitatea întreprinderii*, Tribuna Economică, Bucureşti, 1995
75. RISTEA, M. (coordonator), OLIMP, L., STOIAN, A., NIŞULESCU, I., RĂILEANU, V. *Contabilitatea societăţilor comerciale*, vol. II, CECCAR, Bucureşti, 1996
76. RISTEA, M., CUCU, C., LĂZĂRESCU, C. *Contabilitatea întreprinderii*, vol. I, Editura Mărgăritar, Bucureşti, 1997
77. RUSE, V., TRIFAN, A. *Contabilitatea întreprinderii*, Editura Maco, Braşov, 1999
78. SCUTARU, D. *Contabilitate pentru începători*, Editura Economică, Bucureşti, 1995
79. SEBE, L., ARITON, V. *Contabilitatea şi fiscalitatea operaţiunilor privind fuziunea şi lichidarea societăţilor comerciale*, Tribuna Economică, Bucureşti, 1998
80. TALOGHIR, Ch., NEGOESCU, Gh. *Contabilitatea pe înţelesul tuturor*, Editura All-Beck, 1998
81. TEMES, I., MUREŞAN, M. *Contabilitate bancară*, Editura Napoca Star, Cluj-Napoca, 1998
82. TIMARIU, D., POPESCU Gh., POSSLER, L. *Contabilitate teoretică şi comercială*, Editura Didactică şi Pedagogică RA, Bucureşti, 1981
83. TIRON, T. A. *Aplicaţii de contabilitate financiară*, Casa de Editură Dochia, Cluj-Napoca, 1998
84. TOMA, M., CHIVULESCU, M. *Ghid practic pentru audit financiar şi certificarea bilanţurilor contabile*, CECCAR, Bucureşti, 1995
85. TOMA, M., BREZEANU, P. *Finanţe şi gestiune financiară*, Editura Economică, Bucureşti, 1996
86. TOPCIU, C. *Evidenţa bugetară*, Editura Scrisul Românesc, Craiova, 1977
87. TOPCIU, C., VINTILĂ G. *Fiscalitate, Lito*, U.I. „Titu Maiorescu", Bucureşti, 1998
88. TRAŞCĂ, M., CĂTOIU, I. *Contabilitatea societăţilor de grup*, Tribuna Economică, Bucureşti, 1996
89. TRAŞCĂ, M. *Evaluări contabile patrimoniale*, Tribuna Economică, Bucureşti, 1998
90. TUŢU, A. *Bilanţul contabil în gestiunea întreprinderilor*, Tribuna Economică, Bucureşti, 1998
91. VÂSCU BARBU, T. *Bugetul statului şi agenţii economici*, Editura Didactică şi Pedagogică RA, Bucureşti, 1997
92. VASILE, I. *Gestiunea financiară a întreprinderii*, Editura Didactică şi Pedagogică RA, Bucureşti, 1997
93. VINTER, A. *Bazele contabilităţii*, Editura Treira, Oradea, 1999

94. VIŞAN, D. *Contabilitatea în comerţul exterior*, vol. I – II., Editura Economică, Bucureşti, 1995, 1996

95. VIŞAN, D. *Sistemul contabil în comerţul exterior*, Editura Economică, Bucureşti, 1996

96. VOICA, V. *Contabilitate. Principii şi aplicaţii practice privind noul sistem de contabilitate modernă*, Editura Burouniion, 1993.

97. Ministerul Finanţelor *Norme metodologice pentru întocmirea formularelor comune privind activitatea financiară şi contabilă şi modelele acestora*, Editura Economică, Bucureşti, 1998

98. *** Hotărârea Guvernului nr. 304/1999, privind limitele legale de perisabilitate la mărfuri, în procesul de comercializare

99. *** Legea contabilităţii nr. 82/1991

100. *** Hotărârea Guvernului nr. 704/1993, pentru aprobarea unor măsuri de executare a Legii contabilităţii nr. 82/1992

101. *** Sistemul contabil al agenţilor economici, Ministerul Finanţelor, Bucureşti, 1993

102. *** Norme metodologice de utilizare a conturilor contabile, Ministerul Finanţelor, Bucureşti, 1993

103. *** Noile reglementări privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale şi necorporale, Ministerul Finanţelor, Bucureşti, 1994

104. *** Legea finanţelor publice nr. 72/1996

105. *** Ordonanţa Guvernului nr. 3/1992, privind taxa pe valoarea adăugată

106. *** Hotărârea Guvernului nr. 512/1998, privind la aprobarea Normelor pentru aplicarea Ordonanţei Guvernului nr. 3/1992

107. *** Legea bugetului de stat nr. 36/1999

108. *** Alte acte normative care reglementează activitatea financiar-contabilă

109. *** Totul despre Codul Vamal al României, Editura Eurostampa, Timişoara, 1999

110. *** Legea Contabilităţii nr. 82/1991, cu modificările ulterioare

111. *** Manual pentru aplicarea impozitului pe venit, Ministerul Finanţelor, 2000

112. *** Ordonanţa Guvernului nr. 11/1996, privind executarea creanţelor bugetare, cu modificările ulterioare

113. *** Ordonanţa de urgenţă a Guvernului nr. 70/1994, privind impozitul pe profit, cu modificările ulterioare

114. *** Legea nr. 76/1999, privind bugetul de stat pe anul 2000

115. *** Hotărârea Guvernului nr. 402/2000, pentru aprobarea Instrucţiunilor privind metodologia de calcul a impozitului pe profit

116. *** Ordonanţa Guvernului nr. 73/1999, privind impozitul pe venit, cu modificările ulterioare

117. *** Ordonanţa de urgenţă a Guvernului nr. 17/2000, privind taxa pe valoarea adăugată

118. *** Hotărârea Guvernului nr. 401/2000, privind aprobarea Normelor de aplicare a O.U.G. nr. 17/2000, privind taxa pe valoarea adăugată

119. *** Ordonanţa de urgenţă nr. 27/2000, privind regimul produselor supuse accizelor

120. *** Hotărârea Guvernului nr. 212/2000, pentru aprobarea Normelor metodologice privind tehnica de calcul şi formularistica necesară pentru accize şi pentru impozitul la ţiţeiul şi la gazele naturale din producţia internă

Conf. univ. dr.
Lefter Chirică

- Licenţiat al Academiei de Studii Economice Bucureşti, 1986
- Cursuri postuniversitare în specialitatea „Management, tehnici comerciale şi bancare internaţionale“ Academia de Studii Economice Bucureşti, 1987
- Doctorat în economie, Academia de Studii Economice Bucureşti, 1996
- Specializări la Academia Federală de Finanţe a Germaniei (Bruhl, 1997) şi la Şcoala Superioară de Finanţe a Landului Bavaria (Herrsching / Ammersee, 1998)
- Expert contabil, Corpul Experţilor Contabili şi Contabililor Autorizaţi Bucureşti, 1996
- Director general adjunct Direcţia Generală Programe, Prognoză, Buget - Finanţe, Consiliul judeţean Tulcea (1996, 1997)
- Director general al Direcţiei Generale a Finanţelor Publice şi Controlul Financiar de Stat Tulcea (1997-2001)
- Conferenţiar universitar, Ministerul Educaţiei Naţionale, 2000
- Cadru didactic la Şcoala Postliceală Economică Tulcea, Şcoala Română de Afaceri, Filiala Tulcea, Colegiul Dobrogean „Spiru Haret“ Tulcea, Universitatea „Andrei Şaguna“ Constanţa, Universitatea Ecologică Bucureşti
- Preşedinte al Asociaţiei Generale a Economiştilor din România, Filiala Tulcea
- Autor şi coautor de articole, studii, referate, proiecte şi cursuri universitare în domeniul economic.

EDITURA ECONOMICĂ

ISBN 973-590-188-9
ISBN 973-590-190-0
9 789735 901905
(Vol. III)